

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра економіки та фінансів підприємства

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Планування поточних витрат підприємства

за матеріалами товариства з обмеженою відповідальністю
«Люксор» БК, м. Чернігів

Студента 2 курсу 2 м групи,
заочної форми навчання,
спеціальності 051 «Економіка»,
спеціалізації «Економіка підприємства»

Кирика Артема Вікторовича

Науковий керівник –
канд. екон. наук, доцент

Ганечко Ірина Григорівна

Гарант освітньої програми
д-р екон. наук, проф.

Блакита Ганна
Владиславівна

Київ 2018

ВСТУП

Актуальність дослідження. Формування ринкової інфраструктури в Україні тією чи іншою мірою впливає на роботу основних суб'єктів ринкової економіки – підприємства, докорінно змінюючи середовище їхнього функціонування – економічне та правове поле. Управління витратами на підприємстві у період переходу до ринкових відносин є досить актуальним питанням і передбачає підвищення рівня економічної та юридичної самостійності. Першочергове завдання будь-якої підприємницької структури - максимізація прибутку та мінімізація витрат, для виконання якого необхідна чітка та зважена політика управління витратами, яка передбачає шляхи зниження рівня витрат та створення механізмів щодо їх контролю. Управління витратами є важливим аспектом економічної стійкості, конкурентоспроможності та ефективності виробництва. Вміння планомірно й раціонально керувати ними в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси його виживання й розвитку. Саме політика управління витратами надає змогу отримати бажаний ефект з мінімальним витрачанням ресурсів підприємства, як фінансових, так і матеріальних.

Вагомим внеском у розвиток методології аналізу поточних витрат підприємства є праці провідних вітчизняних науковців, зокрема: П.Й. Атамаса, Ф. Ф. Бутинця, В.М. Івахненка, С.В.Калабухової, Г.І. Кіндрацької, І.Д.Лазаришиної, Є.В. Мниха, С.З. Мошенського, О.В.Олійник, І.М.Парасій-Вергуненко, П. Я. Поповича, В. В. Сопко, Л. К. Сука, М. Г. Чумаченка, Г.А.Ямборко, М.І. Яцківа, Ю.Ю.Миронової та зарубіжних вчених Е.А. Аткінсона, В. Говиндараджана, Ш. Датара, К. Друрі, В.В.Ковалева, М. Портера, Г. В. Савицької, Дж. Фостера, Ч.Т. Хонгрена, О.Д.Шеремета, Дж.К. Шанка. Критичний аналіз фахової літератури свідчить, що у сучасній вітчизняній методології аналізу витрат операційної діяльності промислового підприємства, що базується на нормативному методі їх калькулювання, практично не

враховано зарубіжний досвід та теоретичні засади концептуального розвитку технологій менеджменту операційних витрат, їх бюджетування. Не достатньо уваги вітчизняні науковці також приділяють питанням мінімізації витрат на основі функціонального та процесного підходів до їх обліку.

Тема управління витратами є досить молодою у сфері економічних досліджень. Теорія витрат виробництва згідно якої витрати виробництва (сума витрат на засоби виробництва і оплату праці) розглядаються як основа цінності, а відповідно і ціни товару, бере свій початок у першій половині ХІХ ст. Першість у вивченні даного питання належить країнам, які на той час були найбільш економічно розвинутими - США, Англії та Німеччині.

Особливістю сьогодення є те, що з моменту проголошення незалежності в Україні, не приділялось відповідної уваги питанням собівартості продукції, формуванню витрат та шляхів їх мінімізації. Це, в свою чергу, призвело до нівелювання існуючих на той час методів планування, обліку та контролю за витратами та не дало достатнього розвитку для подальшого вивчення питання. Але основною проблемою все ж таки залишається ігнорування в практичній діяльності контролю за витратами. В результаті чого нерідко трапляються випадки збитковості на підприємствах, а часом і банкрутства. Тому й з'являється актуальна потреба у визначенні політики управління витратами, що надасть можливість впровадження її на практиці.

Метою написання випускної кваліфікаційної роботи є вивчення та обґрунтування теоретичних та практичних засад управління витратами підприємства.

Для досягнення даної мети необхідно розв'язати наступні **завдання**:

- визначити економічну сутність витрат в діяльності підприємства та розглянути їх класифікацію;
- розглянути систему показників та методику оцінки управління витратами;
- дослідити формування політики управління витратами на підприємстві;
- визначити організаційно-економічну характеристику ТОВ «Люксор» БК;

- проаналізувати структуру та динаміку витрат на ТОВ «Люксор» БК;
- дати оцінку ефективності управління витратами на підприємстві;
- сформулювати висновки та запропонувати пропозиції щодо контролю та аналізу витрат підприємства.

Об'єктом дослідження є процес формування витрат та їх управління на підприємстві.

Предмет дослідження - це сукупність теоретичних, методичних та практичних засад управління витратами на підприємстві.

Емпіричною базою дослідження виступає ТОВ «Люксор» БК. При написанні випускної кваліфікаційної роботи були використані загальнонаукові **методи дослідження**, аналіз і синтез, аналітичний та економіко-статистичний методи.

Інформаційною базою дослідження є навчально-методична література, вітчизняні та зарубіжні теоретичні дослідження, монографії, наукові публікації, методологічні розробки, законодавчі і нормативні акти України по темі випускної роботи та фінансова звітність підприємства за період з 2015 по 2017 рр.

Практичне значення дослідження полягає в тому, що б дослідити планування обсягу та складу поточних витрат на підприємстві.

На основі досліджень опублікована стаття на тему: у збірнику наукових статей студентів «Економіка та фінанси підприємства», Ч. 2. – К.: КНТЕУ, 2018.- с.

Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Обсяг основної частини складає ___ сторінок друкованого тексту. Робота містить таблиць, рисунків, список використаних джерел з найменувань та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПЛАНУВАННЯ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічний зміст та класифікація поточних витрат підприємства

Поточні витрати відіграють важливу роль в економіці будь-якого суспільства. Поточні витрати охоплюють усі сторони життя людей, усі стадії суспільного виробництва, формують систему кругообігу доходів та продуктів суспільства. Не менше значення мають поточні витрати і для життєдіяльності підприємства – окремого господарюючого суб'єкта ринку.

В умовах ринкової економіки підприємства постійно підтримують фінансові взаємовідносини з іншими підприємствами й організаціями, працівниками підприємства й окремими особами, тому зростає потреба всіх рівнів управління у своєчасній і достовірній інформації, що забезпечує прийняття обґрунтованих рішень. В зв'язку з цим зростає і роль управління поточними витратами.

Економічний зміст поняття витрати підприємства досліджували ще класики політичної економії. Сміт А. (ввів поняття абсолютні витрати), Рікардо Д. (автор теорії порівняльних витрат). Під терміном витрати вони розуміли середні сукупні витрати на одиницю продукції, чи ціну виробництва з урахуванням рентних платежів [1, с. 33–34].

Відповідно до марксистської концепції витрати виробництва – це те, що коштує товар власнику, тобто сума витрат на придбання засобів виробництва та робочої сили (постійний та змінний капітал). Крім специфічних капіталістичних витрат К.Маркс відрізняв дійсні витрати виробництва товарів (затрат праці), що формують його вартість (За роботою К. Маркса «Капітал»)[1, с. 16–21].

У класиків теорії граничності (К.Менгер, Ф.Візер) витрати представлені як психологічне явище, основане на граничній користі. Поняття витрати у

маржиналістичній економічній теорії відносяться до окремого підприємства, витрати та доходи якого розглядаються як функція від масштабів виробництва (Австрійська школа граничної корисності. К. Менгер, Ф. Візер.).

За суб'єктивістською теорією витрат (Ф. Візер) альтернативних можливостей дійсні витрати виробництва конкретного товару дорівнюють найвищій корисності тих благ, котрі суспільство могло б отримати, якби по-іншому використовувало виробничі ресурси, що були затрачені [2, с. 129–137].

Інституційна теорія витрат найбільш яскраво була висвітлена у роботах Дж. К. Кларка («Дослідження економіки накладних витрат») та Джона А. Гобсона (Перший займався проблемою накладних (overhead costs), а також докладно

досліджував різні типи витрат), в яких ретельно досліджувались проблеми накладних (непрямих) витрат, типи витрат, людські витрати [2, с. 69–77].

Неокласична теорія витрат виробництва розглядає їх як сума витрат – постійних та змінних – на придбання факторів виробництва.

Таким чином, підсумовуючи різні підходи до визначення сутності витрат, необхідно підкреслити наступне: для визначення у що обходиться виготовлення продукції, підприємство повинно здійснювати її вартісну оцінку за речовим та кількісним складом, а також за складом та кількістю витрат праці, що потребує її виготовлення. [3, с. 9–17].

Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку (НП(С)БО), поточні витрати визначаються як зменшення економічної вигоди у вигляді вибуття активів чи зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власником).

У системі обліку витрат, яка є основою управління ними, чітко визначають об'єкт та терміни визначення витрат. Витрати визначаються одночасно зі зменшенням активів, чи збільшенням зобов'язань, вони повинні бути прямо пов'язаними з прибутком, що одержує підприємство у певному періоді. [3, с. 3–6].

Якщо активи забезпечують одержання економічної вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу їх вартості між відповідними звітними періодами, наприклад амортизація основних фондів.

Поточні витрати пов'язані перш за все з вирішенням у процесі господарської діяльності ряду задач, таких як закупівля товарів, їх транспортування, зберігання, реалізація, утримання персоналу терміном до одного року.[2, с. 11–13].

За економічною сутністю поточні витрати підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці, що виражені у вартісній (грошовій) формі і яка необхідна для здійснення торговельно-технологічного процесу, доведення товарів від виробника до кінцевого споживача, що в свою чергу передбачає перетворення товарів на гроші; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

До складу поточних витрат підприємства входять витрати – представлені в грошовій формі витрати підприємства на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм вартості.[4, с. 203–206].

До складу поточних витрат включають операційні витрати, транспортно-заготівельні витрати, що припадають на реалізовані товари, та відсотки за кредит, що відносяться до витрат фінансової діяльності.

Організація витрат на підприємствах контролюється і регламентується. Від своєчасного і якісного внутрішнього контролю залежить не тільки збереження коштів засновників, але і кредитоспроможність підприємства. Внутрішній контроль включає усю фінансово-господарську діяльність структурних підрозділів і підприємства в цілому. Управління спрямовано на постійне удосконалювання господарських процесів, що є життєвою необхідністю сучасного підприємства.[5, с. 66–67].

Ефективне управління поточними витратами забезпечує фінансову рівновагу підприємства в процесі його стратегічного розвитку, а також дозволяє зменшити потребу підприємства в позиковому капіталі, та прискорити оборот власного, звільнити певну частку грошових коштів та спрямувати її на певні інвестиційні проекти для отримання додаткового прибутку, або на оновлення активів підприємства.

Розглянемо класифікацію витрат підприємства (рис.1.1).

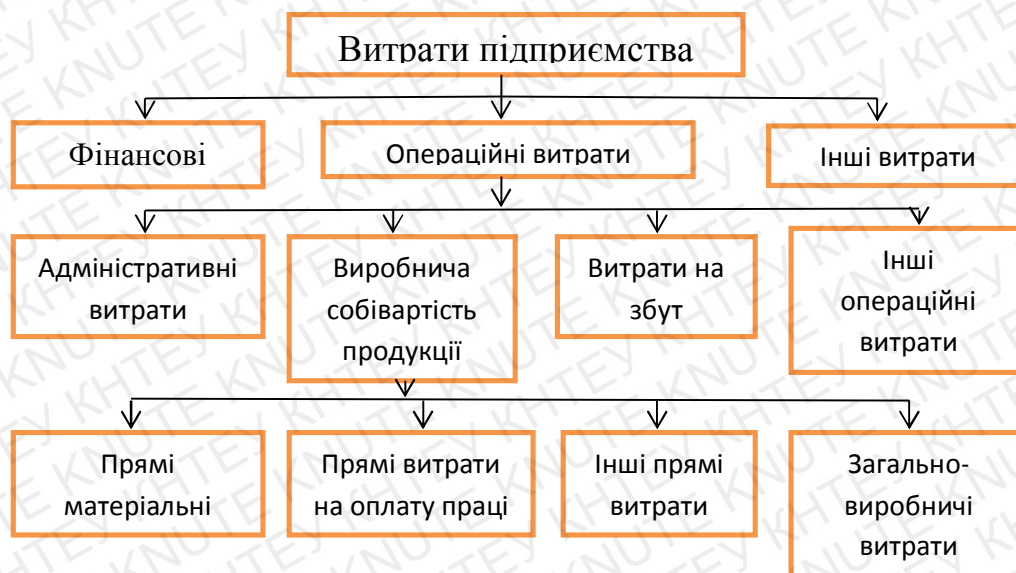


Рис. 1.1.

Класифікація поточних витрат підприємства[http://libfree.com/138080174_finance_sivitrati_pidpriyemstva.html]

Аналізуючи усе вищесказане, зазначимо, що поточні витрати підприємства у всіх їх формах та видах безперечно є важливим самостійним об'єктом фінансового менеджменту, що потребує поглиблення теоретичних основ і розширення практичних рекомендацій. Це визначається тією роллю, яку поточні витрати відіграють у розвитку підприємства та формуванні кінцевих результатів його фінансової діяльності.

1.2. Методичне забезпечення аналізу поточних витрат підприємства

Діяльність будь-якого підприємства передбачає використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів. Ресурси, що застосовуються у виробничо-

технологічних процесах, споживаються і трансформуються у витрати. Таким чином, матеріальні ресурси перетворюються в предмети та засоби праці.

Варто наголосити, що споживання ресурсів та їх трансформація у витрати забезпечує одержання результатів діяльності підприємства у вигляді доходів, прибутку. Поточні витрати впливають на виробничо-господарську діяльність підприємства, ефективність діяльності підприємства, фінансові результати в умовах економічного розвитку.[6, с. 38–39].

На сьогодні нерациональне управління операційними витратами вітчизняних підприємств призводить до прийняття необґрунтованих управлінських рішень через нерозуміння механізму цільової собівартості, а отже, як наслідок, зниження прибутковості підприємства. Прийняття управлінських рішень відносно максимізації ринкової вартості підприємства та його прибутку, забезпечення відповідного ступеня фінансової стійкості підприємства, формування й підтримки іміджу підприємства, оптимізації розмірів витрат, а також управління поточними витратами є однією з допоміжних стратегій управління діяльністю в цілому, що свідчить про необхідність подальшого дослідження проблем планування витрат операційної діяльності підприємства.

Серед основних причин неефективного управління поточними витратами можна виокремити наступні: відсутність сучасного аналітичного забезпечення управління витратами, адаптованого до господарської діяльності підприємства в оперативному та стратегічному аспектах. Така ситуація призводить до прийняття необґрунтованих управлінських рішень через нерозуміння механізму цільової собівартості, а отже, як наслідок, зниження прибутковості підприємства.

Це актуалізує дослідження проблем аналізу витрат операційної діяльності підприємства у частині формулювання його завдань, виокремлення нових об'єктів аналізу витрат операційної діяльності, моделювання системи факторів та резервів мінімізації витрат у конкурентному середовищі, розширення меж

інформаційної бази аналізу, поповнення інструментарію аналізу, удосконалення технології аналізу витрат операційної діяльності[6, с. 9–10].

Варто акцентувати увагу й на тому, що для пошуку резервів підвищення конкурентоспроможності продукції та досягнення лідерства за витратами у галузі функціонування за умови дотримання граничної ціни закупівельних тендерів, витрати операційної діяльності виробничого підприємства поділено за центрами відповідальності на три основні групи: адміністративні; пов'язані зі збутом та постачанням (так звані «комерційні»); витрати на виробництво продукції (виробничі).

Отже, все це свідчить про те, що, для підвищення ефективності загальної діяльності підприємства порівняно з конкурентами та створення конкурентних переваг необхідно аналізувати витрати за кожною ланкою ланцюжка створення вартості.

Для ідентифікації джерел конкурентної переваги за витратами у ланцюжок створення вартості включено дев'ять взаємопов'язаних видів діяльності підприємства: п'ять основних (вхідна логістика, виробництво, вихідна логістика, маркетинг і збут, післяпродажне обслуговування) і чотири допоміжних (інфраструктура підприємства, управління персоналом, технологічний розвиток, матеріально-технічне забезпечення).

Результати такого аналізу, на нашу думку, підвищують обґрунтованість рішень про реконфігурацію ланцюжка створення вартості продукції, що забезпечить зниження релевантних витрат та нарощування стійкої конкурентної переваги за витратами у галузі функціонування в сучасних умовах ринкової економіки на теренах України[6, с. 22–25].

Доцільно буде стверджувати, що на поточні витрати виробничого підприємства впливають ряд факторів зовнішнього характеру (кон'юнктура споживчого ринку, стан економіки країни в цілому, механізм державного регулювання торговельно-господарської діяльності та ін.) та внутрішнього характеру (обсяг, склад та асортиментна структура товарообігу, умови

товаропостачання, стан і ефективність використання основних засобів та трудових ресурсів, структура капіталу, швидкість оборотності товарів).

Знання факторів, що впливають на розмір і склад витрат дає змогу управляти цими витратами, тобто коригувати їх збільшення, зменшення, визначати резерви зниження витрат, що є складовим елементом системи управління витратами виробничого підприємства. Слід акцентувати увагу, що одним з основних елементів системи управління поточними витратами виробничого підприємства є їх системний аналіз. [5, с. 70–77].

Після поділу витрат на постійні та змінні доцільно проводити розрахунок такого показника як – операційний леверидж (ОЛ). Операційний важіль або виробничий леверидж (leverage - важіль) – інструмент управління операційним прибутком, заснований на вивченні співвідношення постійних до загальних витрат.

Чим нижче питома вага постійних витрат у загальній сумі витрат підприємства, тим у більшому ступені змінюється величина прибутку стосовно темпів зміни валової виручки (обсягу продажів за встановленими цінами).

Коефіцієнт операційного левериджу розраховується за формулою(1.1):

$$ОЛ = \frac{ПВ}{ЗагВ} \quad (1.1)$$

де: ОЛ – операційний леверидж, %;

ПВ – постійні витрати, грн.;

ЗагВ – загальні витрати, грн.;

Чим вище значення коефіцієнта операційного левериджа на підприємстві, тим більшою мірою воно здібно прискорювати темпи приросту операційного прибутку по відношенню до темпів приросту обсягу реалізації продукції. Іншими словами, за однакових темпів приросту обсягу реалізації продукції підприємство, що має більший коефіцієнт операційного левериджа, за іншими рівними умовами

завжди буде більшою мірою нарощувати суму свого операційного прибутку по рівняно з підприємством з меншим значенням цього коефіцієнта.

Коефіцієнт витратомісткості діяльності підприємства – це співвідношення поточних витрат підприємства до валових доходів підприємства.

Розраховується за формулою:

$$K_{\text{вд}} = \frac{\text{ПотВ}}{\text{ЧД}} \quad (1.2)$$

де: $K_{\text{вд}}$ = коефіцієнт витратомісткості діяльності, %;

ПотВ = поточні витрати, грн.;

ЧД = обсяг чистого доходу, грн.;

Коефіцієнт витратомісткості операційної діяльності – це співвідношення поточних витрат до чистого доходу діяльності підприємства. Розраховується за формулою:

$$K_{\text{вод}} = \frac{\text{Вод}}{\text{ЧД}} \quad (1.3)$$

де: $K_{\text{вод}}$ - коефіцієнт витратомісткості операційної діяльності, %;

ЧД – чистий дохід від реалізації, грн.;

Вод – витрати операційної діяльності;

Коефіцієнт витратомісткості збуту продукції – це співвідношення обсягу валових доходів до суми витрат на збут.

Розраховується за формулою:

$$K_{\text{взб}} = \frac{\text{ЧД}}{\text{Взб}} \quad (1.4)$$

де: $K_{\text{взб}}$ – коефіцієнт витратомісткості збуту продукції, %;

Взб – витрати на збут продукції, грн.

Якщо розглянути методику розрахунку витрат на виробничих підприємствах, варто звернути увагу на калькулювання «стандарт-костинг». Даний метод калькування дає на змогу більш детально, по факторно розглянути на чинники які впливають на на вартість виробленої продукції, та зробити певний аналіз, внести певні корективи, по працювати над зменшенням собівартості виробленої продукції на підприємстві.

При використанні калькулювання «стандарт-костинг» на собівартість окремого виду продукції впливають такі фактори: обсяг виробництва продукції, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати, змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Варто наголосити, що О.В. Абрамовою сформовано факторну модель аналізу собівартості окремого виду продукції (P) на основі використання інформації, розкритої за системою калькулювання «стандарт-костинг», яку формалізовано таким чином:

$$P = F1 \cdot (F2 + F3 + F4 + F5 + F6) \quad (1.5)$$

де: F1 – кількість виготовленої продукції, шт.;

F2 – прямі матеріальні витрати на один виріб, грн.;

F3 – прямі витрати на оплату праці на один виріб, грн.;

F4 – інші прямі витрати на один виріб, грн.;

F5 – змінні загальновиробничі витрати на один виріб, грн.;

F6 – постійні розподілені загальновиробничі витрати на один виріб, грн.;

З використанням способу абсолютних різниць, схема розрахунку впливу відхилень перелічених факторів на зміну виробничої собівартості продукції проілюстрована таким чином:

1) вплив відхилення (зміни) обсягів діяльності:

$$\Delta PF1 = \Delta F1 (F2_{\text{стандарт}} + F3_{\text{стандарт}} + F4_{\text{стандарт}} + F5_{\text{стандарт}} + F6_{\text{стандарт}}) \quad (1.6)$$

2) вплив відхилення стандартів прямих матеріальних витрат на одиницю продукції:

$$\Delta PF2 = (F1_{\text{факт}} \Delta F2) \quad (1.7)$$

3) вплив відхилення стандартів прямих витрат на оплату праці на одиницю продукції:

$$\Delta PF3 = (F1_{\text{факт}} \Delta F3) \quad (1.8)$$

4) вплив відхилення стандартів інших прямих витрат на одиницю продукції:

$$\Delta PF4 = (F1_{\text{факт}} \Delta F4) \quad (1.9)$$

5) вплив відхилення стандартів змінних загальновиробничих витрат на одиницю продукції:

$$\Delta PF5 = (F1_{\text{факт}} \Delta F5) \quad (1.10)$$

6) вплив відхилення стандартів постійних розподілених загальновиробничих витрат на одиницю продукції:

$$\Delta PF6 = (F1_{\text{факт}} \Delta F6) \quad (1.11)$$

Загальна сума зміни собівартості продукції має дорівнювати сумі усіх типів відхилень:

$$\Delta P = \Delta PF1 + \Delta PF2 + \Delta PF3 + \Delta PF4 + \Delta PF5 + \Delta PF6 \quad (1.12)$$

[8, с. 5–8]

Стійкість розглянутої вище методики факторного аналізу відхилень від норм виробничих витрат операційної діяльності підприємства на основі даного тлумачення, розкритого за системою калькулювання «стандарт-костинг» що містить вихідні дані для розрахунку відхилень, а також другої таблиці, що відображає результати факторного аналізу[8, с. 15].

Таблиця 1.1.

Вихідні дані для розрахунку відхилень стандартів за системою калькулювання «стандарт-костинг»[8]

Позначення	Показник
P	Виробнича собівартість продукції, грн.
F1	Кількість виготовленої продукції, шт.
F2	Прямі матеріальні витрати на одиницю продукції, грн.
F3	Прямі витрати на оплату праці на одиницю продукції, грн.
F4	Інші прямі витрати на одиницю продукції, грн.
F5	Змінні загальновиробничі витрати на одиницю продукції, грн.
F6	Постійні розподілені загальновиробничі витрати на одиницю продукції, грн.

Дана факторна модель аналізу собівартості окремого виду продукції на основі калькулювання «стандарт-костинг» забезпечує виявлення діапазону найбільшого відхилення прямих виробничих витрат від встановлених стандартів та надання вагомої інформації для прийняття управлінських рішень

у сфері планування прямих витрат при складанні бюджетів виробничої собівартості за окремими видами продукції.

Враховуючи вищевикладене, ми вважаємо, що дослідження витрат передбачає: аналіз змін розміру та рівня витрат в цілому, аналіз змін в обсязі та рівні витрат за статтями витрат, аналіз змін в обсязі та рівні витрат змінних та умовно-постійних, кількісна оцінка факторів, що впливають на формування витрат, оцінка ефективності управління процесом формування поточних витрат. Окрім того, при прийнятті стратегічних рішень про оновлення або модернізацію асортименту доцільно проводити аналіз за стадіями життєвого циклу операційної діяльності за такими групами витрат: довиробничі витрати, виробничі витрати, позавиробничі витрати, післявиробничі витрати. [8, с. 11-13].

1.3. Методи планування поточних витрат підприємства

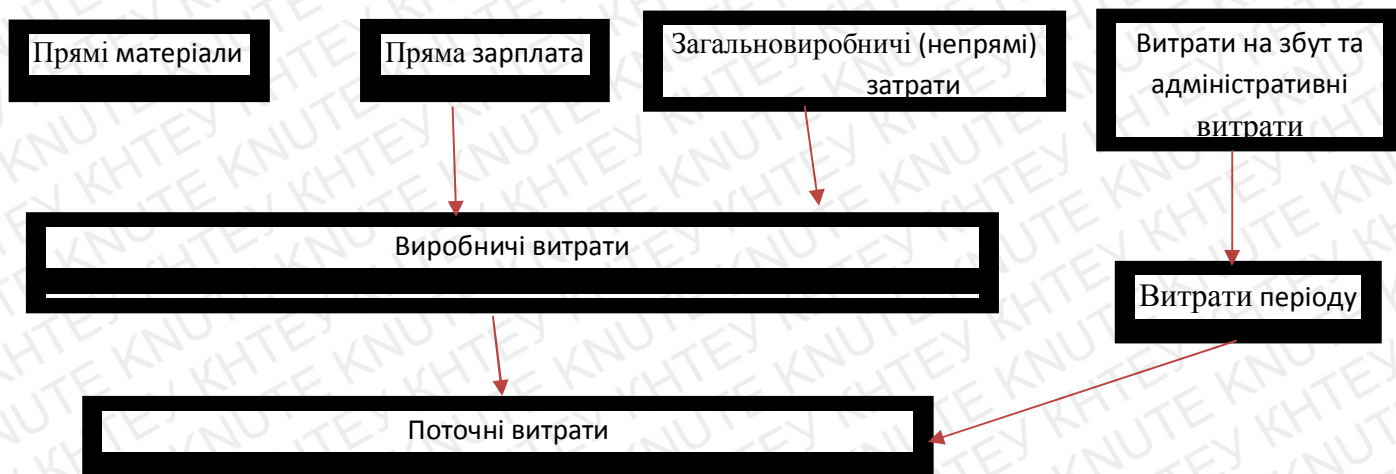
Необхідність поліпшення інформаційного забезпечення управління підприємством за умов нестабільного та конкурентного середовища на початку ХХ століття спричинила в економічно розвинених країнах світу формування системи управлінського обліку. За декілька десятиліть було сформульовано його основні концепції, моделі та методи (додаток А).

Методи формування витрат залежать від вибору системи виробничого обліку. Система виробничого обліку – це система обліку, яка забезпечує калькуляцію і контроль собівартості об'єктів витрат. На першій стадії витрати групуються по однорідних елементах: матеріали, зарплата і ін. Потім вони відносяться до відповідних об'єктів витрат. При цьому прямі витрати можуть бути віднесені до об'єктів витрат на основі первинних документів, а непрямі витрати розподіляються між об'єктами витрат пропорційно величині певного чинника (пряма зарплата, машино – годин). [9, с. 155-160]. Вибір системи виробничого обліку залежить від технології і організації виробництва. Тому різні підприємства використовують різні системи виробничого обліку.

Організаційна структура підприємства є відправною крапкою для побудови системи виробничого обліку, оскільки вона визначає підконтрольність витрат і порядок угруповання їх по центрах відповідальності.

Наступним етапом упровадження виробничого обліку є вибір системи калькуляції продукції. Система калькуляції визначається характером продукції. Калькуляція може здійснюватися по повних виробничих витратах або тільки по змінних витратах .

Метод повних витрат (Absorption Costing, AC) полягає в калькуляції собівартості продукції з розподілом всіх виробничих витрат між реалізованою продукцією і залишками продукції на складі. Передбачається, що в розрахунку собівартості беруть участь прямі матеріальні витрати, пряма праця, загальновиробничі витрати, а до витрат періоду відносяться загальногосподарські витрати. Останні повинні бути повністю включені в



собівартість реалізованої продукції загальною сумою без підрозділу на види продукції (рис. 1.2).

Рис. 1.2. Формування поточних витрат за методом AC

Метод прямих витрат Direct Costing (DC) – це метод калькуляції собівартості продукції, при якому всі витрати розділяються на постійні і змінні, і лише змінні витрати відносяться на собівартість продукції. Постійна частина загально виробничих витрат відноситься до витрат періоду разом з витратами на збут і адміністрування (рис. 1.3).

Його суть полягає у тому, що тільки змінні витрати беруть участь в розрахунку планової і фактичної собівартості продукції. Частина витрат (постійні витрати, до яких в БС віднесені постійна частина загальновиробничих витрат, адміністративні і збутові витрати), що залишилася, в калькуляцію не включають і періодично списують на фінансові результати, тобто враховують при розрахунку прибутку і збитків за даний період. [9, с. 199-215]

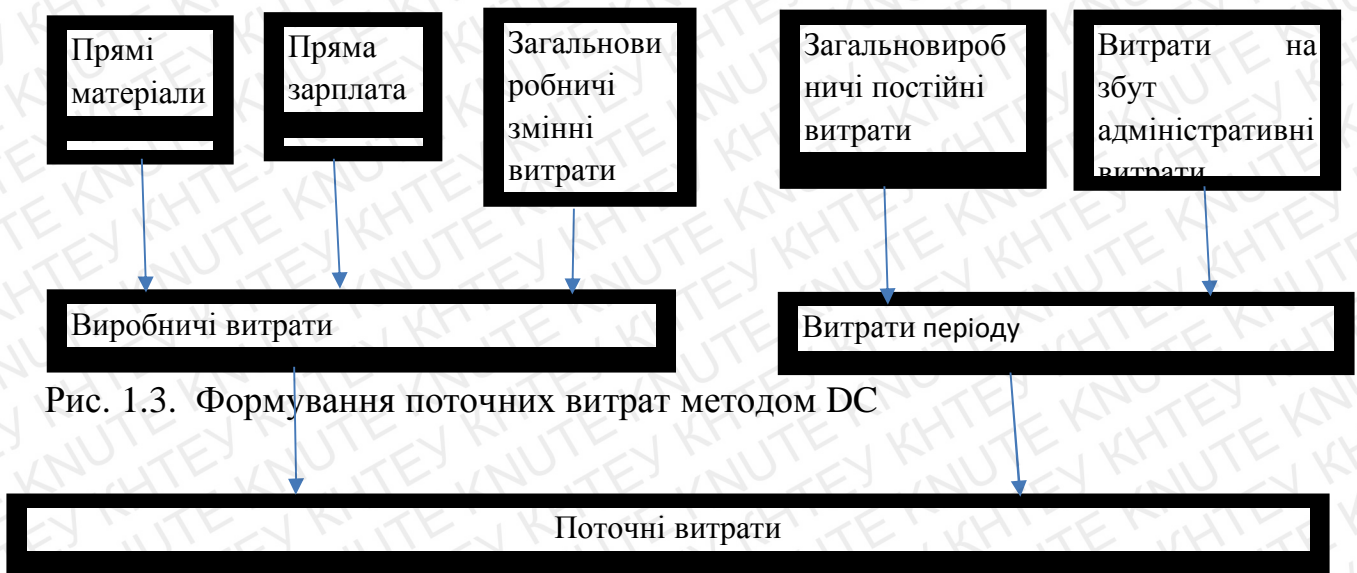


Рис. 1.3. Формування поточних витрат методом DC

В наш час директ – костинг широко застосовується у всіх економічно розвинених країнах світу, але точніше було б назвати його «маржинальним методом калькулювання». Наприклад, в Німеччині та Австрії він отримав назву «облік часткових витрат» або «облік суми покриття», у Великобританії використовують термін «облік маржинальних витрат».

Світовий досвід свідчить про ефективність використання методу, який передбачає розрахунок маржинального доходу, порогу рентабельності виробництва, беззбиткової ціни реалізації на основі широкої класифікації витрат, при чому, на нашу думку, вирішенню кожного управлінського питання повинна відповідати своя класифікаційна ознака.

Проведений аналіз літературних джерел свідчить про те, що серед теоретиків з управлінського обліку популярним є протиставлення АС та DC

методів. На нашу думку, навпаки, слід приділяти увагу доповнюючим елементам методів, що дозволить повніше зрозуміти характер поведінки собівартості продукції. Основна відмінність підходів – порядок розподілення постійних накладних витрат між періодами, в яких розраховується собівартість. Прибічники повного методу вважають, що процес виробництва неможливий без загальновиробничих витрат, тому вони повинні повністю враховуватись при формування собівартості продукції, в тому числі і їх постійна частина. Таким чином, при визначенні вартості запасів готової продукції, до уваги беруться як змінні, так і постійні витрати. Прибічники методу прямих витрат наголошують на тому, що постійні виробничі витрати мають місце незалежно від рівня завантаженості потужності підприємства та асортименту продукції. Саме тому ці витрати не залежать від обсягу виробництва, а тому мають бути пов'язані з часовим періодом, тобто доцільно відносити їх на реалізовану продукцію без включення до собівартості.

При прийнятті остаточного рішення щодо вибору метода, неможливо не брати до уваги поточний стан ринкового середовища. Тому, якщо ціни на продукцію не стабільні, або існує загроза непередбачених коливань, то доцільно компенсувати частину витрат із виручки того періоду, в якому ця продукція була виготовлена і навпаки.

Ідея, покладена в основу стандарт – кастинг проста, і базується на тому, що більшість сучасних технологій стабільні. А це, в свою чергу, дозволяє встановлювати норматив, який визначається як рівень, розрахований по якомусь стандарту і відповідає необхідному результату. Таким чином, надається можливість детально і вчасно враховувати відхилення для кожного центру відповідальності по елементах або статтях калькуляції.

На підприємствах, що застосовують систему стандарт – кастинг, облік відхилень фактичних витрат від стандартних норм ведуть, як правило, на наступних окремих чотирьох рахунках:

- відхилення по витрачання матеріалів;
- відхилення по заробітній платі;

- відхилення по накладних витратах;
- відхилення від стандартної комерційної собівартості.

При необхідності кожний з цих рахунків може бути розчленований на дрібніші аналітичні рахунки.

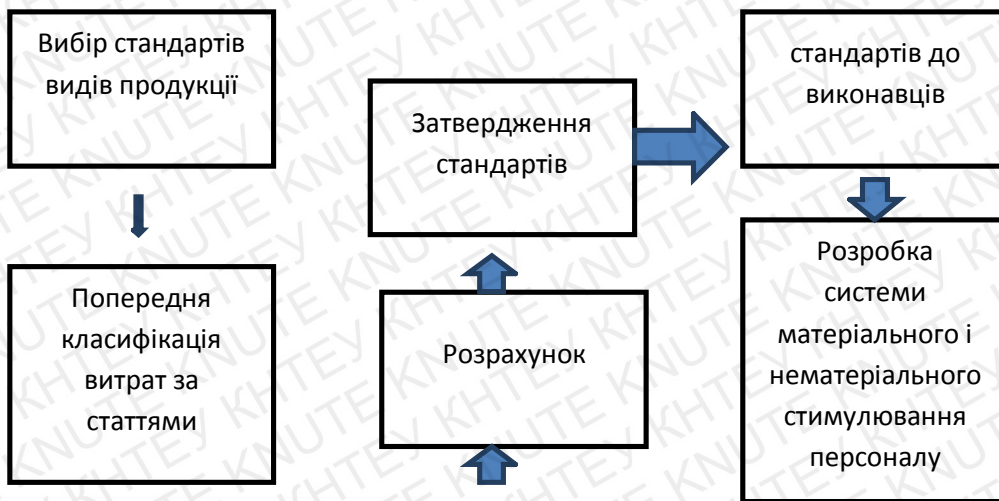
Отже, стандарт – костинг – це система оперативного управління і контролю за ходом виробничого процесу і витратами на виробництво, а також система аналізу причин, через яких утворилася різниця між стандартною і фактичною собівартістю продукції і виручкою від її реалізації. Принципи цієї системи є універсальними, і тому їх застосування доцільне при будь-якому методі обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції. Організація обліку в системі стандарт – костинг та його подальше використання передбачає виконання певного алгоритму (рис. 1.4).

Рис. 1.4. Алгоритм проведення стандарт-костингу

При системі обліку стандарт – костинг не ведеться відособленого обліку змін норм витрат, оскільки норми (стандарти) витрат встановлюються на тривалий період і переглядаються протягом року тільки при істотних зрушеннях в організації виробництва, також можливе застосування різної напруженості норм витрат по їх видах.

Альтернативною до попередніх є система формування витрат таргет – костинг. Система таргет – костинг – це цілісна концепція управління, що підтримує стратегію зниження витрат і реалізовує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькуляції цільової собівартості відповідно до ринкових реалій. Розглядаючи причини виникнення системи таргет – костинг, слід звернути увагу на вигляд бізнесу, що помітно змінився в останні десятиліття.

Сьогодні одним з головних чинників успіху і конкурентоспроможності компаній є інноваційні продукти. Виробники в багатьох галузях вже не можуть продавати величезні партії стандартних виробів, покладаючись на відносно стабільні ринки і технології. Доведення



Сучасні ринки є мінливими, а технології прогресують дуже швидко, що примушує менеджерів використовувати нові підходи до управління, орієнтуючись на поведінку споживачів, і розробляти відповідні інструменти планування, вимірювання, обліку і контролю витрат, які об'єднуються в систему управління витратами. [9, с. 178-180]

Сама ідея, встановлена в основу концепції таргет – костинг, нескладна і революційна одночасно. Японські менеджери просто вивернули «навиворіт» традиційну формулу ціноутворення:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна}, \quad (1.13)$$

яка в концепції таргет – костинг трансформувалася в рівність:

$$\text{Ціна} - \text{Прибуток} = \text{Собівартість} \quad (1.14)$$

Система таргет – костинг, на відміну від традиційних способів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи із заздалегідь встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги. Якщо схематично зобразити процес управління за цільовою собівартістю (таргет – костинг), можна побачити, що «рух» до цільової собівартості – двосторонній (рис. 1.5).

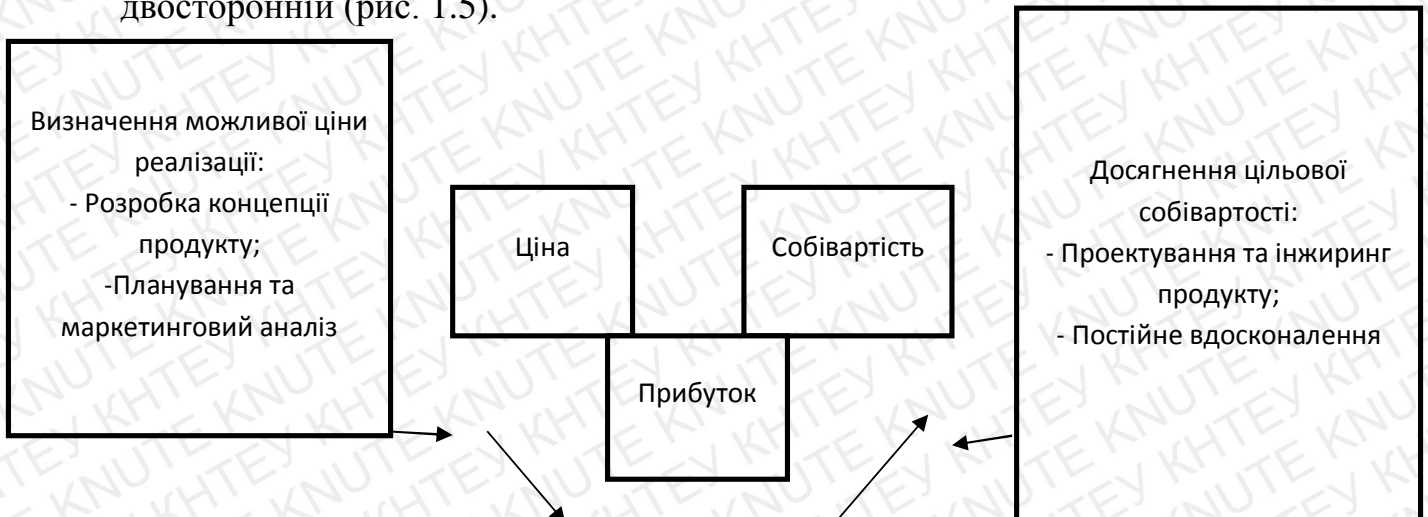


Рис. 1.5. Процес управління за цільовою собівартістю (таргет-костинг) [10, с. 50-58]

У принципі, застосування системи таргет – костинг технічно не так вже складне, щоб стати неможливим для вітчизняних підприємств. Головна перешкода полягає в іншому: для успішного упровадження таргет – костинг в організації повинна бути налагоджене тісна взаємодія між різними підрозділами і працівниками; колектив повинен бути єдиною командою, що є обізнаною, діючою як єдине ціле[11, с. 11].

Таким чином, ідея таргет – костингу досить проста: виробляти лише ті продукти, розрахункова собівартість яких не перевищує цільової. Якщо ж різниця між величинами все таки існує, але не перевищує 3-5%, також приймається рішення про виробництво, а існуюча проблема вирішується за допомогою кайзен – костингу.

Слово «кайзен» в перекладі з японської означає покращення, удосконалення маленькими кроками. Термін «кайзен – костинг» має більш конкретне тлумачення. Він означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукції та пошук можливостей зниження витрат до певного цільового рівня. Впровадження кайзен на рівні окремих підприємств, цехів чи виробничих ліній передбачає широке застосування системи виробництва «just-in-time system». Вважається, що при правильному застосуванні кайзен – костингу, відбувається зниження витрат на стадії виробництва до 5% [12, с. 33-35].

На відміну від системи таргет – костингу, яка була створена в Японії на базі американської концепції TQM (total quality management), кайзен – костинг має виключно японське походження, і бере початок у другій половині 1980 – х років. Японська система управління витратами дозволяє цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості, раціонально інвестувати грошові кошти в нові продукти, координувати діяльність великої кількості людей, зайнятих у виробництві, та досягати визначеної мети. Для системи характерним є зв'язок таргет – костингу та кайзен – костингу, які вирішують практично одне і те

ж саме завдання, але на різних стадіях життєвого циклу продукта та різними методами.

Обидві концепції спрямовані на зниження окремих статей витрат і собівартості кінцевого продукта в цілому до певного рівня, але таргет – костинг вирішує це завдання на стадії планування та розробки продукції, а кайзен – костинг – на стадії виробництва. Вже зазначена різниця між розрахунковою та цільовою собівартістю є відправною точкою при визначенні кайзен – задачі, тобто цільового зниження окремих статей витрат та собівартості в цілому в процесі виробництва [12, с. 124-130].

Слід зазначити, що на відміну від усіх вищезазначених методів управління, які використовуються, в основному, для регулювання витрат та оцінки результативності, таргет – та кайзен – костинги є інструментами зниження витрат, тобто виконують зовсім іншу функцію, внаслідок чого, на нашу думку, їх можна віднести до сфери стратегічного управління витратами, а не до виробничого обліку.

У вітчизняній літературі широко використовується поняття методу обліку та калькулювання за нормативними витратами. Система нормативного визначення витрат найбільше підходить підприємству, діяльність якого складається з ряду однакових чи повторюваних операцій. Тому її використання доречне в промислових фірмах, де операції часто мають циклічний характер.

Систему нормативного обліку витрат можна застосувати і до непромислових видів діяльності, для яких властиві повторювані операції [12, с. 99-102].

Система нормативного обліку витрат є дієвим механізмом для вирішення різноманітних завдань, зокрема вона:

- допомагає при складанні кошторису й оцінці ефективності керування;
- створює контрольну схему, спрямовану на виявлення тих операцій, що не узгоджуються з планом. Ця схема повинна попереджати менеджерів про виникнення небажаних ситуацій, що можуть зумовити прийняття коригувальних заходів;
- прогнозує майбутні витрати, що необхідні для прийняття рішень;

- спрощує задачу переносу витрат на кінцевий продукт для цілей оцінки запасів товарно – матеріальних цінностей;
- встановлює цілі, які необхідно досягти . Таким чином, система нормативів є запорукою ефективного ведення виробничої діяльності суб'єкта господарювання, своєрідним «лакмусовим папірцем», що дозволяє контролювати витрати на виготовлення продукції від початкової до кінцевої стадії[13, с. 22-23].

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ ОБСЯГІВ, СКЛАДУ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ТОВ «ЛЮКСОРБК»

2.1 Характеристика складу, обсягів та структури поточних витрат підприємства

Для дослідження характеристики складу, обсягів та структури поточних витрат ТОВ «Люксор БК» було використано дані форми 2 фінансового обліку – «Звіт про фінансові результати».

Відповідно,

проведемо аналіз динаміки та структури витрат за економічними елементами, відповідні дослідження занесемо до таблиці 2.1. Після аналізу динаміки та структури витрат за економічними елементами слід зазначити:

1. В структурі операційних витрат діяльності підприємства матеріальні затрати займають практично всю частку витрат (приблизно 94,50%) в кожному з досліджуваних років. Інші показники витрат займають не таку вагому частку в формуванні витрат, найменшу частку займає амортизація (приблизно 0,20%) в кожному з досліджуваних років.
2. Абсолютний приріст показує нам зростання елементів операційних витрат попереднього року в порівнянні з теперішнім. В динаміці витрат можна відзначити приріст всіх елементів витрат, окрім негативного приросту в співвідношенні 2016 року до 2015 року відрахувань на соціальні заходи (-932,31грн.), та більш негативне значення цього показника в співвідношенні 2017 року до 2016 року який склав -6888,21 грн. Інші операційні витрати теж склали негативний приріст 2017 до 2016 року і вони дорівнювали -5132,41 грн. Всі інші показники склали позитивне значення.
3. Якщо розглянути темп росту, слід зазначити негативну тенденцію в показниках в тих же що і в абсолютному прирості. Найбільший темпи росту операційних витрат спостерігаються в витратах на оплату праці (4,64%

2016 до 2015 року та 9,68% 2017 до 2016 року), амортизації (6,05% 2016 до 2015 року та 7,19% 2017 до 2016 року), що відіграло значну роль в загальному темпі росту.

Таблиця 2.1

Динаміка обсягів та структури витрат ТОВ «Люксор БК» за економічними елементами в 2015-2017 рр.

Статті витрат	2015	2016	2017	Питома вага, %			Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп росту, %	
	грн.			2015	2016	2017	2016/2015	2017/2016	2016/2015	2017/2016
<i>Операційні витрати:</i>										
Матеріальні витрати	4340593,20	4490661,4	4603347,6	94,50	94,50	94,56	150068,2	112686,2	103,46	102,51
Витрати на оплату праці	148742,63	155647,15	170713,40	3,24	3,28	3,51	6904,52	15066,25	104,64	109,68
Відрахування на соціальні заходи	57265,91	56333,60	49445,39	1,25	1,19	1,02	-932,31	-6888,21	98,37	87,77
Амортизація	8353,34	8858,69	9495,96	0,18	0,19	0,20	505,35	637,27	106,05	107,19
Інші операційні витрати	38397,25	40496,25	35363,84	0,84	0,85	0,73	2099	-5132,41	105,47	87,33
<i>Разом</i>	4593352,33	4751997,1	4868366,2	100,00	100,00	100,00	158644,8	116369,1	103,45	102,45

Таблиця 2.2

**Динаміка обсягів фінансових результатів ТОВ«ЛюксорБК»
в 2015-2017 рр.**

Стаття	Абсолютний приріст, грн.		Темп приросту, %	
	2016/2015 р.	2017/2016 р.	2016/2015 р.	2017/2016 р.
Чистий дохід від реалізації продукції	-39025,51	-500276,93	-0,77	-10,01
Собівартість реалізованої продукції	158644,75	116369,14	3,45	2,45
Валовий:				
прибуток	-197670,26		-44,35	
збиток		-616646,07		-248,60
Інші операційні доходи	-212817,55	112937,7	-48,395	49,767
Адміністративні витрати	-2850,71	-335,78	-7,035	-0,891
Витрати на збут	17257,83	-27300,2	14,219	-19,694
Інші операційні витрати	-2634,85	-3371,86	-8,780	-12,318
Фінансовий результат від операційної діяльності				
прибуток				
збиток	-422260,08	-214262,01	-60,88	-78,97
Фінансові витрати	-2449,50	2289,20	-12,38	13,20
Інші витрати	-10689,73	293,96	-93,94	42,60
Фінансовий результат до оподаткування				
прибуток				
збиток	-409120,85	-216845,17	-61,76	-85,61
Витрати(дохід) з податку на прибуток	-23887,62	-89408,54	-19,80	-92,40
Чистий				
прибуток				
збиток	-385233,23	-127436,63	-71,11	-81,42

Проведемо дослідження динаміки обсягів фінансових результатів підприємства.

Відповідно до даних, наведених в таблиці 2.2 за 2015-2017 років можна зазначити наступне:

1. В загалом діяльність товариства з обмеженою відповідальністю за 2015-2017 роки є прибутковою, чому засвідчує показник чистий прибуток(збиток).

2. Якщо розглянути звіт по окремих показниках, то слід зазначити позитивне значення всіх цих показників за 3 роки, окрім показника валового прибутку (збитку) за 2017 рік він є негативним, що в підсумку відобразилось на зменшенні чистого прибутку за цей рік в порівнянні з попередніми роками.

3. Фактично аналіз нам показав те, що абсолютне відхилення має від'ємний характер, що означає скорочення кількості доходів та витрат, та як підсумок зменшення чистого прибутку підприємства, в період з 2016 до 2015 року, та 2017 до 2016 року.

4. Відносне відхилення нам підтвердило те про що нам свідчило і відносне відхилення, дуже велику зміну в загальному показнику в період з 2017 року по 2016 рік відбулися в чистому прибутку(-92,40%), так як в попередньому аналогічному дослідженні в період з 2016 до 2015 рік складала -19,80%, але теж з від'ємним значенням, що свідчить про зменшення обсягу фінансових операцій на підприємстві.

Проведемо також аналіз динаміки витрат за функціональним призначенням та занесемо відповідні результати до табл. 2.3..

Після дослідження таблиці 2.3 динаміки витрат за функціональним призначенням:

1. Значну частку витрат займає собівартість в середньому приблизно 95% від загальної суми витрат в цілому, найменшу частку займають інші витрати в середньому приблизно 0,1%.

2. Абсолютний приріст в порівнянні 2016 до 2015 років є збитковим по всім статтям витрат, крім витрат на збут, які залишили позитивне значення, найбільш збитковими стали собівартість -116793 грн. та інші витрати -10689,7 грн., а в порівнянні 2017 до 2016 року дещо покращились показник собівартості та інші витрати, фінансові витрати, що відобразилось на загальному абсолютному прирості.

Після дослідження таблиці 2.3 динаміки витрат за функціональним призначенням:

1. Значну частку витрат займає собівартість в середньому приблизно 95% від загальної суми витрат в цілому, найменшу частку займають інші витрати в середньо

му приблизно 0,1%.

2. Абсолютний приріст в порівнянні 2016 до 2015 років є збитковим по всім статтям витрат, крім витрат на збут, які залишили позитивне значення, найбільш збитковими стали собівартість -116793 грн. та інші витрати -10689,7 грн., а в порівнянні 2017 до 2016 року дещо покращились показник собівартості та інші витрати, фінансові витрати, що відобразилось на загальному абсолютному прирості.

3. Якщо дивитися на зальний темп приросту витрат за функціональним призначенням, треба зазначити те, що темп росту витрат 2016 року до 2015 року склав 3,27%, а 2017 до 2016 року 1,77%, що значною мірою пов'язане з низкою внутрішніх і зовнішніх факторів впливу на витрати.

Таблиця 2.3

Динаміка загальних витрат підприємства

Шапки таблиць – УСІХ оформити за зразком 2.1.

Статті витрат	2015	2016	2017	Питома вага, %			Абсолютний приріст, тис.грн.		Темпи росту, %	
	грн.			2015	2016	2017	16 до 15	17 до 16	16 до 15	17 до 16
Собівартість реалізованої продукції	4593322,3	4751997,1	4868366,22	95,37	95,54	96,18	158674,8	116369,1	103,45	102,45
Витрати на збут	121367,37	138625,20	111325	2,52	2,79	2,20	17257,83	-27300,2	114,22	80,31
Адміністративні витрати	40520,66	37669,95	37334,17	0,84	0,76	0,74	-2850,71	-335,78	92,96	99,11
Інші операційні витрати	30009,10	27374,25	24002,39	0,62	0,55	0,47	-2634,85	-3371,86	91,22	87,68
Фінансові витрати	19786	17336,50	19625,70	0,41	0,35	0,39	-2449,5	2289,2	87,62	113,20
Інші витрати	11379,73	690	983,96	0,24	0,014	0,019	-10689,73	293,96	6,06	142,60
Разом:	4816385,2	4973693	5061637,4	100,00	100,00	100,00	157307,8	87944,46	103,27	101,77

Проведемо класифікацію витрат за ступенем залежності від обсягів діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «Люксор БК» (табл.2.4).

Таблиця 2.4.

Класифікація витрат за ступенем залежності від обсягів діяльності

Статті витрат	2015	2016	2017
	грн.		
<i>Умовно-змінні</i>			
Матеріальні витрати	4340593,20	4490661,39	4603347,63
Витрати на збут	121367,37	138625,20	111325
Фінансові витрати	19786	17336,50	19625,70
Інші операційні витрати	38397,25	40496,25	35363,84
<i>Разом</i>	4520143,82	4687119,34	4769662,17
<i>Частка в загальній сумі витрат, %</i>	94,67	94,77	94,70
<i>Умовно-постійні</i>			
Витрати на оплату праці	148742,63	155647,15	170713,40
Відрахування на соціальні заходи	57265,91	56333,60	49445,39
Амортизація	8353,34	8858,69	9495,96
Адміністративні витрати	40520,66	37669,95	37334,17
<i>Разом</i>	254882,54	258509,39	266988,92
<i>Частка в загальній сумі витрат, %</i>	5,33	5,23	5,30
<i>Всього</i>	4775026,36	4945628,73	5036651,09

Після проведення класифікації витрат за ступенем залежності від обсягів діяльності (табл. 2.4), слід зазначити що з кожним роком спостерігається тенденція збільшення як умовно-постійних так і умовно-змінних витрат.

Аналіз показав, що частка умовно-постійних витрат в середньому складає 5,29%, частка умовно-змінних витрат становить 94,71% в середньому.

2.2 Факторний аналіз поточних витрат ТОВ «Люксор БК»

З врахуванням специфіки діяльності досліджуваного підприємства - ТОВ Люксор БК», яке спеціалізується на виробництві дошки обрізної, проведемо

групування витрат за статтями та виконаємо факторний аналіз поточних витрат підприємства.

Розглянемо сукупні витрати операційної діяльності більш детально по досліджуваних роках, та наведемо результати дослідження в (табл.2.5;2.6;2.7) та узагальнимо в таблиці 2.8.

Таблиця 2.5

**Групування витрат операційної діяльності ТОВ Люксор БК»
за 2015р., грн.**

Статті витрат	Елементи витрат:					Всього витрат за елементами
	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні потреби	Амортизація	Інші операційні витрати	
Сировина і матеріали	4339843,20	—	—	—	—	4339843,20
Паливо і енергія на технологічні потреби	—	—	—	—	25885,13	25885,13
Основна заробітна плата	—	83137,93	—	—	—	83137,93
Додаткова заробітна плата	—	16627,58	—	—	—	16627,58
Відрахування на соціальні потреби	—	—	38409,72	—	—	38409,72
Змінні загально-виробничі витрати	750,00	24497,12	9431,39	4900,00	3239,57	42818,08
Виробнича собівартість	4340593,20	124262,63	47841,11	4900,00	29124,70	4546721,64
Постійні загально-виробничі витрати	—	24480,00	9424,80	3078,49	5595,34	42578,63
Загальні господарські витрати	—	—	—	374,85	3677,21	4052,06
Разом (СВпов)	4340593,20	148742,63	57265,91	8353,34	38397,25	4593352,33

Відповідно, після дослідження сукупних витрат операційної діяльності «ТОВ Люксор БК» за 2015 рік, слід зазначити що, виробнича собівартість виготовленої продукції складає 4546721,64 гривень, а собівартість повна – 4593352,33 грн.

Таблиця 2.6

**Групування витрат операційної діяльності ТОВ Люксор БК»
за 2016 р., грн.**

Сукупні витрати операційної діяльності за 2016 рік, грн Статті витрат	Елементи витрат:					Всього витрат за елементами
	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні потреби	Амортизація	Інші операційні витрати	
Сировина і матеріали	4490100,09	–	–	–	–	4490100,09
Паливо і енергія на технологічні потреби	–	–	–	–	29787,40	29787,40
Основна заробітна плата	–	92374,69	–	–	–	92374,69
Додаткова заробітна плата	–	25991,31	–	–	–	25991,31
Відрахування на соціальні потреби	–	–	36392,65	–	–	36392,65
Змінні загальновиробничі витрати	561,30	34155,90	10456,21	5100,22	3881,75	54155,38
Виробнича собівартість	4490661,39	152521,90	46848,86	5100,22	33669,15	4728801,52
Постійні загальновиробничі витрати	–	3125,25	9484,74	3349,85	3986,07	19945,91
Загальні господарські витрати	–	–	–	408,62	2841,03	3249,65
Разом (СВпов)	4490661,39	155647,15	56333,60	8858,69	40496,25	4751997,08

За 2016 рік, можна зазначити, що виробнича собівартість складає 4728801,52 гривень, а собівартість повна – 4751997,08 грн.

Аналогічний розрахунок проведемо за 2017 рік, та розрахунки занесемо до табл.2.7).

Таблиця 2.7

**Групування витрат операційної діяльності ТОВ «Люксор БК»
за 2015 р., грн.**

Статті витрат	Елементи витрат:					Всього в витрат за елементами
	Матеріальні затрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні потреби	Амортизація	Інші операційні витрати	
Сировина і матеріали	4602307,57	—	—	—	—	4602307,57
Паливо і енергія на технологічні потреби	—	—	—	—	24496,00	24496,00
Основна заробітна плата	—	98650,39	—	—	—	98650,39
Додаткова заробітна плата	—	22339,42	—	—	—	22339,42
Відрахування на соціальні потреби	—	—	26690,22	—	—	26690,22
Змінні загальнопромислові витрати	1040,06	28811,36	13345,47	5679,06	2110,25	50986,20
Виробнича собівартість	4603347,63	149801,17	40035,69	5679,06	26606,25	4825469,80
Постійні загальнопромислові витрати	—	20912,23	9409,70	2135,10	5986,71	38443,74
Загальні господарські витрати	—	—	—	1681,80	2770,88	4452,68
Разом (СВпов)	4603347,63	170713,40	49445,39	9495,96	35363,84	4868366,22

Згідно з даними табл. 2.7, слід зазначити те, що виробнича собівартість складає 4825469,80 гривень, а собівартість повна складає 4868366,22 грн.

Після дослідження сукупних витрат операційної діяльності за 3 роки, проведемо аналіз динаміки та структури витрат за 3 роки, результати занесемо до табл.2.8 та зробимо висновки.

Таблиця 2.8

**Динаміка сукупних витрат операційної діяльності
за 2015-2017 рр.**

Статті витрат	Всього витрат за елементами, грн.			Абсолютна зміна, грн.		Темп зміни, %	
	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2016/2015р.	2017/2015р.	2016/2015р.	2017/2015р.
Сировина і матеріали	4339843,2	4490100,09	4602307,57	150256,89	112207,48	3,46	2,50
Паливо і енергія на технологічні потреби	25885,13	29787,40	24496,00	3902,27	-5291,40	15,08	-17,76
Основна заробітна плата	83137,93	92374,69	98650,39	9236,76	6275,70	11,11	6,79
Додаткова заробітна плата	16627,58	25991,31	22339,42	9363,73	-3651,89	56,31	-14,05
Відрахування на соціальні потреби	38409,72	36392,65	26690,22	-2017,07	-9702,43	-5,25	-26,66
Змінні загальновиробничі витрати	42818,08	54155,38	50986,20	11337,30	-3169,18	26,48	-5,85
Виробнича собівартість (СВвир)	4546721,64	4728801,52	4825469,80	182079,88	96668,28	4,00	2,04
Постійні загальновиробничі витрати	42578,63	19945,91	38443,74	-22632,72	18497,83	-53,16	92,74
Загальні господарські витрати	4052,06	3249,65	4452,68	-802,41	1203,03	-19,80	37,02
Разом (СВпов)	4593352,33	4751997,08	4868366,22	158644,75	116369,14	3,45	2,45

За даними таблиці (2.8), після вивчення динаміки та структури операційних витрат «ТОВ Люксор БК» важливо зазначити в першу чергу те, що спостерігається не значне зростання витрат, а про що краще всього свідчить темп зміни собівартості повної який складає з 2015 до 2016 року - 3,45%, а з 2016 до 2017 рік –

2,45 відобразиться на ціні даного продукту на прибутку даного підприємства.

Після дослідження сукупних витрат операційної діяльності та визначення виробничої, повної собівартості по трьом досліджуваним рокам, доцільно було провести складання калькуляції собівартості одиниці продукції. Продукція яку

виробляє підприємство - це обрізна дошка. Дані дослідження занесемо до таблиць по відповідним рокам(табл.2.9;2.10;2.11).

Таблиця 2.9

**Результати калькуляції собівартості одиниці продукції
(дошка обрізна)за2015р.**

Найменування статей витрат	Сума, грн.	Питома вага, %
1.Сировина і матеріали	904,13	94,48
2.Паливо і енергія на технологічні потреби	5,39	0,56
3.Основна заробітна плата	17,32	1,81
4.Додаткова заробітна плата	3,46	0,36
5.Відрахування на соціальні заходи	8,00	0,84
6.Змінні загальновиробничі витрати	8,92	0,93
7.Виробничасобівартість	947,23	98,98
8.Постійні загальновиробничі витрати	8,87	0,93
9.Загальногосподарські витрати	0,84	0,09
Собівартість повна	956,95	100,00

Після складання калькуляції собівартості дошки обрізної, слід зазначити, що в 2015 році її виробнича собівартість складала 947,23 гривень, а собівартість повна – 956,95грн.

Питома вага собівартості одиниці продукції дошки обрізної в 2015 році складала: сировина і матеріали - 94,48%; паливо і енергія на технологічні потреби – 0,56%; основна заробітна плата - 1,81%; додаткова заробітна плата – 0,36%; відрахування на соціальні заходи 0,84%; змінні загальновиробничі витрати – 0,93%, що в зальній сукупності складають виробничу собівартість, питома вага якої складає 98,98%; постійні загальновиробничі витрати - 0,93%; загальногосподарські витрати – 0,09%, в додаток до виробничої собівартості формують -собівартість повну(100%).

Таблиця 2.10

**Результати калькуляції собівартості одиниці продукції
(дошка обрізна) за 2016 р.**

Найменування статей витрат	Сума, грн.	Питома вага, %
1. Сировина і матеріали	955,34	94,49
2. Паливо і енергія на технологічні потреби	6,34	0,63
3. Основна заробітна плата	19,65	1,94
4. Додаткова заробітна плата	5,53	0,55
5. Відрахування на соціальні заходи	7,74	0,77
6. Змінні загальновиробничі витрати	11,52	1,14
7. Виробнича собівартість	1006,13	99,51
8. Постійні загальновиробничі витрати	4,24	0,42
9. Загальногосподарські витрати	0,69	0,07
Собівартість повна	1011,06	100,00

Після складання калькуляції собівартості одиниці продукції дошки обрізної, слід значити те, що в 2016 році виробнича собівартість складала 1006,13 гривень, а собівартість повна 1011,06 гривень, що незначною мірою більше ніж в попередньому році.

Питома вага собівартості одиниці продукції дошки обрізної в 2016 році складала: сировина і матеріали - 94,49%; паливо і енергія на технологічні потреби – 0,63%; основна заробітна плата - 1,94%; додаткова заробітна плата – 0,55%; відрахування на соціальні заходи 0,77%; змінні загальновиробничі витрати – 1,14%, що в зальній сукупності складають виробничу собівартість, питома вага якої складає 99,51%; постійні загальновиробничі витрати - 0,42%; загальногосподарські витрати – 0,07%, в додаток до виробничої собівартості формують – собівартість повну(100%).

Таблиця 2.11 Результати калькуляції собівартості одиниці продукції
(дошка обрізна) за 2017 р.

Найменування статей витрат	Сума, грн.	Питома вага, %
1.Сировина і матеріали	1022,74	94,53
2.Паливо і енергія на технологічні потреби	5,44	0,50
3.Основна заробітна плата	21,92	2,03
4.Додаткова заробітна плата	4,96	0,46
5.Відрахування на соціальні заходи	5,93	0,55
6.Змінні загальновиробничі витрати	11,33	1,05
7.Виробнича собівартість	1072,33	99,12
8.Постійні загальновиробничі витрати	8,54	0,79
9.Загальногосподарські витрати	0,99	0,09
Собівартість повна	1081,86	100,00

Після аналізу таблиці 2.11, зазначимо те що в 2017 році виробнича собівартість дошки обрізної складала 1072,33 гривень, а собівартість повна – 1081,86 гривень і це найбільша собівартість за ніж за всі інші досліджувані попередні періоди.

Проведемо дослідження динаміки та структури калькуляції собівартості одиниці продукції (дошки обрізної) за 3 роки, дані дослідження наведемо в таблиці 2.12.

Питома вага собівартості одиниці продукції дошки обрізної в 2017 році складала: сировина і матеріали - 94,53%; паливо і енергія на технологічні потреби – 0,50%; основна заробітна плата - 2,03%; додаткова заробітна плата – 0,46%; відрахування на соціальні заходи 0,55%; змінні загальновиробничі витрати – 1,05%, що в зальній сукупності складають виробничу собівартість, питома вага якої складає 99,12%; постійні загальновиробничі витрати - 0,79%; загальногосподарські витрати – 0,09%, в додаток до виробничої собівартості формують – собівартість повну(100%).

Таблиця 2.12

**Динаміка обсягів калькуляції собівартості одиниці
продукції (дошки обрізної) в період з 2015 по 2017 рік**

Найменування статей витрат	2015 рік	2016 рік	2017 рік	Абсолютна зміна, грн.		Темп зміни, грн.	
	Річна програма, шт.			2016/ 2015р.	2017/ 2016р.	2016/ 2015р.	2017/ 2016р.
	4800	4700	4500				
Всього витрат по елементам, грн.							
1.Сировина матеріали	904,13	955,34	1022,74	51,21	67,39	5,66	7,05
2.Паливо і енергія на технологічні потреби	5,39	6,34	5,44	0,95	-0,89	17,52	-14,11
3.Основна заробітна плата	17,32	19,65	21,92	2,33	2,27	13,47	11,54
4.Додаткова заробітна плата	3,46	5,53	4,96	2,07	-0,57	59,64	-10,23
5.Відрахування соціальні заходи	8,00	7,74	5,93	-0,26	-1,81	-3,24	-23,40
6.Змінні загальновиробничі витрати	8,92	11,52	11,33	2,60	-0,19	29,17	-1,67
7.Виробнича собівартість	947,23	1006,13	1072,33	58,89	66,20	6,22	6,58
8.Постійні загальновиробничі витрати	8,87	4,24	8,54	-4,63	4,30	-52,16	101,31
9.Загальногосподарські витрати	0,84	0,69	0,99	-0,15	0,30	-18,10	43,11
Собівартість повна	956,95	1011,06	1081,86	54,11	70,80	5,65	7,00

В формуванні калькуляції собівартості продукції (дошки обрізної), практично всю частку займає сировина і матеріали в формуванні спочатку виробничої собівартості, а потім і повної собівартості, і тому, саме її ціна відіграє найважливішу роль в формуванні калькуляції. Значною мірою сировина і матеріали зростали в ціні на протязі 3 років, але найбільше це помітно в 2016 та в 2015 роках, інші показники витрат які входять до складу калькуляції не так сильно відіграють роль і тому їх збільшення значною мірою не відображається на собівартості повній.

При використанні калькулювання «стандарт-костинг» на собівартість окремого виду продукції впливають такі фактори: обсяг виробництва продукції, прямі матеріальні витрати,

прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати, змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати. В курсовій роботі сформовано факторну модель аналізу собівартості окремого виду продукції на основі використання інформації, розкритої за системою калькулювання «стандарт-костинг» за 3 дослідницьких роки результати калькулювання занесемо до (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Результати калькулювання «стандарт-костинг»

Стандарт-костинг		Алгоритм розрахунку:		
		$P = F1 * (F2 + F3 + F4 + F5 + F6)$		
		2015	2016	2017
P	Собівартість повна	4593352,33	4751997,08	4868366,22
F1	Кількість виготовленої продукції, шт.	4800	4700	4500
F2	Прямі матеріальні витрати (на 1 виріб)	904,13	955,34	1022,74
-	сировина і матеріали	904,13	955,34	1022,74
F3	Прямі витрати на оплату праці (на 1 виріб)	20,78	25,18	26,89
-	основна заробітна плата	17,32	19,65	21,92
-	додаткова заробітна плата	3,46	5,53	4,96
F4	Інші прямі витрати (на 1 виріб)	14,24	14,77	12,36
-	Паливо і енергія технологічні потреби	5,39	6,34	5,44
-	Відрахування на соціальні заходи	8,00	7,74	5,93
-	Загальногосподарські витрати	0,84	0,69	0,99
F5	Змінні загальновиробничі витрати (на 1 виріб)	8,92	11,52	11,33
F6	Постійні загальновиробничі витрати (на 1 виріб)	8,87	4,24	8,54

Адаптивність методики факторного аналізу відхилень від норм виробничих витрат операційної діяльності підприємства на основі інформації, розкритої за системою калькулювання «стандарт-костинг» продемонструємо за допомогою табл.2.13, що містить вихідні дані для розрахунку відхилень, а також (табл.2.15), що ілюструє результати факторного аналізу. Запропонована факторна модель аналізу собівартості окремого виду продукції на основі калькулювання «стандарт-костинг» забезпечує виявлення центрів, які допустили найбільші відхилення прямих виробничих витрат від встановлених стандартів та надає суттєву інформацію для

прийняття управлінських рішень у сфері планування стандартів прямих витрат при складанні бюджетів виробничої собівартості за окремими видами продукції.

Таблиця 2.14

Вихідні дані для розрахунку відхилень стандартів за системою калькулювання «стандарт-костинг»

Позначення	Показник	Сума,грн.			Абсолютна зміна,грн.	
		2015 рік	2016 рік	2017 рік	2016/2015р.	2017/2016р.
P	Собівартість повна	4593352,33	4751997,08	4868366,22	158644,75	116369,14
F1	Кількість виготовленої продукції, шт.	4800	4700	4500	-100,00	-200,00
F2	Прямі матеріальні витрати (на 1 виріб)	904,13	955,34	1022,74	51,21	67,39
F3	Прямі витрати на оплату праці (на 1 виріб)	20,78	25,18	26,89	4,40	1,70
F4	Інші прямі витрати (на 1 виріб)	14,24	14,77	12,36	0,53	-2,41
F5	Змінні загальновиробничі витрати (на 1 виріб)	8,92	11,52	11,33	2,60	-0,19
F6	Постійні загальновиробничі витрати (на 1 виріб)	8,87	4,24	8,54	-4,63	4,30

В даній таблиці відображені елементи для розрахунку калькуляції «стандарт-костинг», дані елементи були розраховані в табл.(2.9; 2.10; 2.11). Кількість виготовленої продукції була надана первиною документацією ТОВ «Люксор БК». Собівартість повна наведена в табл.2.5;2.6;2.7.Складові наведені в табл.2.13.

Таблиця 2.14

**Результати факторного аналізу зміни собівартості за системою
калькулювання «стандарт-костинг»**

Позначення	Показник	Сума, грн.	
		2016/2015р.	2017/2016р.
ΔPF1	вплив зміни обсягів	-95694,84	-202212,64
ΔPF2	вплив зміни стандартів прямих матеріальних витрат	240670,29	303275,57
ΔPF3	вплив зміни стандартів прямих витрат на оплату праці	20678,94	7660,66
ΔPF4	вплив зміни стандартів інших прямих витрат	2506,68	-10836,34
ΔPF5	вплив зміни стандартів змінних загальновиробничих витрат	12229,34	-864,70
ΔPF6	вплив зміни стандартів постійних розподілених загальновиробничих витрат	-21745,67	19346,59
ΔP	загальна сума зміни собівартості	158644,75	116369,14

В процесі дослідження встановлено, що в методиках обліку виробничих витрат та калькулювання історичної собівартості реалізованої продукції не враховано граничність цінової пропозиції конкурентів, яка знижує суму запланованого прибутку, та граничну корисність (споживчу вартість) виробу для покупців. З огляду на це, методику аналізу витрат на виробництво та собівартості реалізованої продукції доповнено процедурами бальної оцінки корисності компонентів проектного виробу при визначенні цільової собівартості окремого виду продукції у поєднанні з калькулюванням «таргет-костинг». Це сприяє пошуку резервів мінімізації собівартості виробу з урахуванням індексу цільових витрат як співвідношення процентної частки корисності компоненту виробу для споживача та питомої ваги витрат на виробництво цього компонента.

Значний вплив на собівартість дошки обрізної яка є сферою діяльності «ТОВ Люксор БК» зробила зміна обсягів в позитивну сторону, а в негативну, найбільш впливова зміна відбулася впливу зміни стандартів матеріальних витрат, ці два

показники значною мірою найбільше вплинули на склад витрат, які ми дослідили за методом «стандарт-хостинг».

Після проведення факторного аналізу калькулювання поточних витрат діяльності, дослідили складові формування повної собівартості по рокам, та калькуляції на одиницю виробу, дослідили калькуляцію методом «стандарт-костинг" який по елементам показує вплив зміни факторів по складовим які впливають на формування калькуляції на один виріб. Це дає змогу підприємству більш детально розібрати формування собівартості продукції та вжити певних заходів щодо зменшення собівартості продукції.

2.3. Оцінка ефективності формування поточних витрат

«ТОВ Люксор БК»

Для проведення змістовного, обґрунтованого аналізу ефективності здійснення поточних витрат «ТОВ Люксор БК», правильно провести аналіз доходів даного товариства з обмеженою відповідальністю. Доходи і витрати, це два взаємопов'язаних елемента, дві складові з яких розраховується прибуток, а саме прибуток, це показники ефективності діяльності підприємства.

Проведемо наступні дослідження:

Згідно даними наведеними в табл.2.15 можна зазначити наступне:

1. Поділ доходів на операційні і доходи від фінансової та інвестиційної діяльності.
2. Найбільшу частку займають саме доходи від основної діяльності товариства з обмеженою відповідальністю.

Таблиця 2.15

Динаміка обсягів доходів «ТОВ Люксор БК»

Стаття	2015 рік	2016 рік	2017 рік
	грн.		
<i>1. Операційні доходи підприємства</i>			
1.1. Доходи від реалізації продукції (Чистий дохід від реалізації)	5039067,7	5000042,2	4499765
1.2. Інші операційні доходи	439751,55	226934	339871,7
<i>2. Доходи від фінансової та інвестиційної діяльності</i>			
2.1. Інші фінансові доходи	-	-	-
2.2. Інші доходи	-	-	-
Разом:	5478819,3	5226976,2	4839637

Далі логічно провести аналіз структури доходів підприємства, визначимо питому вагу, абсолютний приріст та темп росту доходів «ТОВ Люксор БК» та результати за Здослідницьких роки занести до табл. 2.16 та зробити висновки.

Таблиця 2.16

Динаміка структури доходів ТОВ «Люксор БК»

Стаття	Питома вага, %			Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп росту, %	
	2015	2016	2017	2016/ 2015 р.	2017/ 2016 р.	2016/ 2015 р.	2017/ 2016 р.
<i>Операційні доходи підприємства</i>							
1.1. Дохід від реалізації продукції (чистий дохід від реалізації)	91,974	95,658	92,977	-39026	500277	99,23	89,99
1.2. Інші операційні доходи	8,026	4,342	7,023	-212818	112938	51,61	149,77
Разом:	100	100	100	-251843	-387339	95,40	92,59

Згідно з даними, наведеними в табл. 2.16, зазначимо, що значну частку, в середньому приблизно 93% по досліджуваних роках займає операційний дохід такий як – дохід від реалізації продукції (чистий дохід від реалізації) менше відсотка в сумі

займають доходи від фінансової та інвестиційної діяльності, що значною мірою вон

и не дуже впливають на сумарну кількість доходів «ТОВ Люксор БК».

Тому, важно зазначити після дослідження операційних витрат и операційних доходів, що операційна діяльність підприємства – це основна діяльність підприємства і джерело формування основного прибутку підприємства.

Виходячи з цього, головним показником ефективності діяльності «ТОВ Люксор БК» являється саме операційний прибуток(ЕВіТ), проведемо розрахунок прибутку, для зручності зробимо також у вигляді табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Динаміка прибутку «ТОВ Люксор БК» за 2015-2017 роки

№	Показник	Алгоритм розрахунку	Гривень		
			2015 рік	2016 рік	2017 рік
1.	Операційний прибуток (ЕВіТ)	ПРреал+ПРінші	693569,82	271309,74	201390,79
1.1.	Прибуток від реалізації (ПРреал)	ЧД-АВ-Взб-СВ	283827,4	71749,99	-517260,1
1.2.	Інші операційні прибутки (ПРінші)	Дінші-Вінші	409742,45	199559,75	315869,31
2.	Прибуток від фінансової та інвестиційної діяльності ПРфід)	Дфід-Вфід	-17221	-9448,2	-19026,59
3.	Прибуток(збиток) до оподаткування (ПРдоопод)	Всі доходи-Всі витрати	670229,08	262082,86	40835,93
4.	Чистий прибуток (збиток) (ЧП)	ПРдоопод-Податок на прибуток	549582,45	165323,85	33485,46

Умовні позначення:

ЧД – Чистий дохід від реалізації продукції;

АВ – Адміністративні витрати;

Взб – Витрати на збут;

СВ – Собівартість реалізованої продукції;

Дінші – Інші операційні доходи;

Вінші – Інші операційні витрати;

ДФід – Доходи від фінансово-інвестиційної діяльності;

Вфід – Витрати від фінансово-інвестиційної діяльності;

За даними табл. 2.17 можна зробити наступні висновки:

1. В цілому діяльність «ТОВ Люксор БК» виглядає позитивною про що свідчить чистий прибуток по трьох роках – він позитивний.

2. Якщо розглянути динаміку по детальніше, то в 2015 році діяльність була повністю позитивна, окрім прибутку від фінансово-інвестиційної діяльності, вона була збиткова, в 2016 році цей показник став ще менш збитковим, що в загальному випадку відобразилось на рості чистого прибутку за цей рік. В 2017 рік, став найбільш збитковим для товариства з обмеженою відповідальністю, збитковість була по таким позиціям як: операційний прибуток; прибуток від фінансово-інвестиційної діяльності, що дуже відобразилось в підсумку на чистому прибутку.

3. Діяльність підприємства повністю залежить від своєї операційної діяльності, і тому операційний прибуток (ЕВіТ) формує основну частину чистого прибутку. Після дослідження доходів діяльності «ТОВ Люксор БК», проведемо розрахунок показника ефекту операційного левериджу (ЕОЛ) та результати цього розрахунку занесемо до табл. 2.18 по відповідних роках.

Таблиця 2.18

Ефект операційного важеля «ТОВ Люксор БК»

Показник	2015 рік	2016 Рік	2017 рік	Абсолютна зміна		Темпи зміни, %	
				2016/2015	2017/2016	2016/2015	2017/2016
Ефект операційного левериджу (ЕОЛ)	0,75	1,15	1,34	0,41	0,19	154,155	116,195

Ефект операційного важеля показує, на скільки відсотків відбудеться зміна прибутку при зростанні (зменшенні) виручки на 1%. Чим вище питома вага витрат (постійних), використовуваних у виробництві і реалізації, тим більш потужно діє важіль. За даними дослідження найменше зміна прибутку була залежна від виручки в 2015 році, а найбільше в 2017 році, взагалі цей показник

має тенденцію для зростання з кожним роком виходячи з років дослідження.

За даними наведеними в (табл.2.4) проведемо розрахунок операційного левериджу. Відповідні підсумки занесемо для зручності також до (табл.2.19).

Таблиця 2.19

Динаміка рівня операційного левериджу ТОВ «Люксор БК»

Показник	Алгоритм розрахунку	рік			Абсолютна зміна		Темп зміни, %	
		2015	2016	2017	2016/2015 р	2017/2016 р	2016/2015 р	2017/2016 р
Операційний леверидж	$\frac{\text{Витрати постійні}}{\text{Загальні витрати}}$	0,0534	0,0523	0,0530	-0,0011	0,0007	97,9243	101,414

Згідно дослідження операційного левериджу слід зазначити, що чим вище значення коефіцієнта операційного левериджа на підприємстві, тим більшою мірою воно здібно прискорювати темпи приросту операційного прибутку по відношенню до темпів приросту обсягів реалізації. Згідно дослідження, зазначимо, що по досліджуваним рокам показник залишається приблизно рівним 0,05 це значення не є досить високим.

Далі проведемо аналіз коефіцієнтів витратомісткості, результати цих досліджень занесемо до (табл.2.20), відповідні формули наведені в (розділі 1.2)

Таблиця 2.20

Динаміка коефіцієнтів витратомісткості діяльності ТОВ «Люксор БК»

Показник	Алгоритм розрахунку	Рік			Абсолютна зміна		Темп зміни, %	
		2015	2016	2017	2016/2015 р.	2017/2016 р.	2016/2015 р.	2017/2016 р.
Коефіцієнт витратомісткості діяльності	$\frac{\text{Поточні витрати}}{\text{Чистий дохід}}$	1,10	1,05	0,92	-0,04	-0,13	95,9129	87,8434
Коефіцієнт витратомісткості операційної діяльності	$\frac{\text{Поточні витрати}}{\text{Чистий дохід}}$	0,91	0,95	1,08	0,04	0,13	104,261	113,839
Коефіцієнт витратомісткості збуту продукції	$\frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Витрати на збут}}$	41,52	36,07	40,42	-5,45	4,35	86,8727	112,064

Після дослідження коефіцієнтів витратомісткості діяльності, слід зазначити:

1. Після дослідження коефіцієнта витрато місткості діяльності підприємства, хотілось зазначити збільшення цього показника з кожним роком, цим він відображає збільшення поточних витрат в пропорції до валових доходів підприємства і тим, цей коефіцієнт показує зменшення прибутку діяльності підприємства.

2. Відповідно до вищенаведених розрахунків, потрібно зазначити що витрато-місткість операційної діяльності дуже висока, а в 2017 році, взагалі спостерігається те, що поточні витрати більше ніж чистий дохід, це свідчить про те, що діяльність підприємства не може покрити поточні витрати тільки чистим доходом, до покриття витрат, треба залучати інші можливі джерела доходів підприємства.

3. Після дослідження розрахунків за формулою(2.4) слід зазначити, що витрати на збут, цілком і повністю покриваються обсягом валового доходу, це свідчить про те, що витрати на збут займають не велику частку від загальних поточних витрат діяльності підприємства.

Далі, проведемо оцінювання ефективності діяльності формування поточних витрат «ТОВ Люксор БК» в (табл.2.21).

Таблиця 2.21

Факторний аналіз рентабельності поточних витрат

Показник	2015 рік	2016 рік	2017 рік	Абсолютна зміна		Темп зміни, %	
				2016/ 2015 р.	2017/ 2016р.	2016/ 2015р.	2017/ 2016р.
Чистий прибуток, грн	541757,46	156524,23	29087,60	-385233,23	-127436,63	28,89	18,58
Рентабельність поточних витрат, %	11,35	3,16	0,58	-8,18	-2,59	27,90	18,25
Поточні витрати, грн.	4775026,36	4945628,73	5036651,09	170602,37	91022,36	103,57	101,84
Зміна рентабельності поточних витрат за рахунок зміни:							
–чистий прибуток	–	–	–	-1219224,85	-73597,03	–	–
–поточні витрати	–	–	–	539939,53	52567,11	–	–

Після дослідження факторів, що впливають на рентабельність поточних витрат «ТОВ Люксор БК» в період з 2015-2017 роки, потрібно зазначити наступне:

1. Рентабельність поточних витрат має позитивний показник, якщо дивитися на абсолютну зміну цього показника, то з кожним роком рентабельність поточних витрат зменшується з 11,96% в 2015 році, до 0,69% в 2017 році.
2. На зміну рентабельності поточних витрат впливала зміна чистого прибутку та зміна поточних витрат.
3. При цьому негативний вплив чинило погіршення чистого прибутку, за рахунок цього рентабельність поточних витрат з кожним роком погіршується, а за рахунок зменшення поточних витрат, показнику рентабельності вдається якимось чином набувати позитивного значення.

РОЗДІЛ 3

ОБГРУНТУВАННЯ ПЛАНОВОГО ОБСЯГУ ТА СКЛАДУ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ТОВ «ЛЮКСОР» БК

3.1 Організаційно-методичне забезпечення процесу планування операційних витрат ТОВ «Люксор» БК

З метою забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства, підвищення його рентабельності, збереження активів, зростання капіталу тощо необхідний чіткий механізм контролю за господарськими операціями. Ці процеси повинні давати змогу всім учасникам системи управління отримувати та використовувати у процесі прийняття рішень достовірну фінансову інформацію, що залежить від ефективності діючої системи контролю. Вітчизняне виробництво переживає сьогодні значні зміни, оскільки на вітчизняний ринок активно просуваються західні великі підприємства. Це вимагає від керівників і фахівців забезпечення встановлення стійких позицій на ринку, що є можливим за рахунок належної організації та ефективності внутрішнього контролю.

Сучасне бачення контролю витрат як функції управління формувалося тисячоліттями і нерозривно пов'язано з виникненням, становленням і розвитком функції обліку. В умовах ринкової економіки будь-який економічний суб'єкт має свою цільову функцію, яка реалізується та досягається за допомогою ефективного управління. Однією з функцій управління окремим суб'єктом є внутрішній контроль. Дуже важливим з огляду на теорію і практику є визначення терміна “внутрішній контроль”, адже від нього залежить правильне розуміння його мети, об'єктів, суб'єктів, функцій і завдань. З цього приводу в спеціальній зарубіжній та вітчизняній літературі не існує єдиної точки зору.

Суттєвий внесок у зародження та формування внутрішнього контролю як науки, що стало підґрунтям для подальшого її розвитку, зробили такі вчені, як І. І. Бабіч [15-16], Ф. Беста, Л. Борхардт, Т. А. Бутинець [17], Ф. Вілла, С. І. Головацька [19], Л. В. Дікань, Г. Емерсон, М. В. Кужельний [22], Я. В. Соколов, А. Файоль, Ж. А.

Фламмінк, Ж. Фурастьє, М. Чатфільд, Б. І. Валуєв, Ф. Ф. Бутинець, П. О. Куцик [25;27], Т. В. Ковтун [30], Л. Г. Столяр, М. Д. Корінько [32], Ю. М. Футоранська, М. В. Мельник та ін. Проте досі актуальним залишається питання організації внутрішнього контролю витрат діяльності як функції управління підприємств (Додаток 2).

На думку Ч. Т. Хорнгрена, Дж. Фостера внутрішній контроль – це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, що допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці [35, с.99]. Так, В. Д. Андреев вважає, що “внутрішній контроль – це система контрольних процедур, план організації та методи управління об’єктом в цілях ефективного проведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, охайності облікових перевірок та своєчасного надання фінансової інформації” [36, с.143]. Т. А. Бутинець стверджує, що “внутрішній контроль – це постійна, щоденна робота, яка унеможлиблює допускання зловживань і дає можливість використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь відповідно до прийнятих планів, а також захищає інтереси працюючих у відповідності до умов колективного договору” [37, с. 32]

А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин дають таке визначення внутрішнього контролю: “здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою організації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства” [38, с. 178]..

Як стверджує М. Д. Корінько, “внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов’язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій” [39, с.52].

А. С. Наринський вважає, що внутрішньогосподарський контроль (бухгалтерський і суспільний) захищає інтереси підприємства і його колективу від зловживань, розкрадань і безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності його господарської діяльності [42, с. 11].

При трактуванні внутрішнього контролю В. М. Мурашко він під цим поняттям розуміє систему попереднього, поточного і подальшого контролю (крім ревізії фінансово-господарської діяльності), що створює окрему його галузь, тобто внутрішньогосподарський або внутрішній контроль [45, с. 145]. Внутрішній контроль є системою постійного спостереження за ефективністю діяльності підприємств, збереженням і ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та процесів.

На думку Є. В. Калюги, внутрішній контроль – це система спостереження за ефективністю, доцільністю та законністю здійснюваних операцій з метою збереження грошових потоків та матеріальних цінностей, а також це складова ринкового механізму та одна з основних функцій управління підприємством [46, с. 356].

Аналіз наукової та економічної літератури показує, що трактування внутрішнього контролю науковцями дається по-різному проте, на нашу думку, найбільш повним є визначення: внутрішнього контролю, як постійного процесу перевірки доцільності, законності здійснення господарських операцій, ефективності діяльності підприємства, виконання управлінським персоналом своїх функцій та обов'язків з метою запобігання розкраданням, кризовим явищам та іншим негативним фактам, явищам та їх наслідкам.

За результатами дослідження наукових праць із даної тематики нами визначено, що єдиного підходу до систематизації мети внутрішнього контролю не встановлено. Так, проф. Ф. Ф. Бутинець під метою внутрішнього контролю розуміє недопущення перевитрат матеріальних і фінансових ресурсів підприємства [47. С.17]./

На думку Л. О. Сухаревої, внутрішній контроль проводиться з метою сприяння раціональному використанню капіталу, збереженню активів відповідно до чинного законодавства та прийнятої обліково-економічної політики [48, с.3].

Позиція Я. А. Гончарука та В. С. Рудницького полягає у тому, що мета внутрішнього контролю, на їх думку, – це забезпечення дотримання законності й економічної доцільності господарсько-фінансової діяльності підприємства [49, с. 364].

Проте наведені визначення більше характеризують завдання внутрішньогосподарського контролю, а не його мету. Згідно з дослідженнями Т. П. Смержанюк, В. Є. Труша та Т. В. Шрам основна мета внутрішнього контролю полягає у зіставленості відповідності процесу розширеного відтворення інтересам невинного зростання матеріального і культурного рівня життя людей.

Т. Д. Попова та Л. О. Шмельцер зазначають, що основною метою внутрішньогосподарського контролю є виявлення відхилень фактичного стану керованого об'єкта від тих нормативних, планових і багатьох інших характеристик, у відповідності до яких він повинен функціонувати.

Л. В. Нападовська вважає, що метою контролю є кваліфікована допомога менеджерам в організації самоконтролю та ефективному прийнятті рішень [50, с. 22]. В. М. Мурашко зазначає, що метою внутрішньогосподарського контролю є підвищення ефективності й рентабельності господарської діяльності, запровадження економічних режимів, зміцнення господарського розрахунку [51, с. 134].

М. Д. Корінко зазначає, що при створенні системи внутрішньогосподарського контролю власник може мати на меті: здійснення впорядкованої та ефективної діяльності; дотримання обраної стратегії управління; забезпечення збереження майна; ведення якісного документування господарських операцій [52, с. 50]. Н. Н. Артамонова підкреслює, що існують різні підходи до визначення цілей внутрішньогосподарського контролю. На її думку, "...однією з найважливіших цілей внутрішнього контролю є забезпечення керівництва оперативною та повною інформацією для прийняття управлінських рішень щодо усунення негативних відхилень і підвищення ефективності господарської діяльності" [52].

А. М. Головач визначила, що "основна мета внутрішньогосподарського контролю – створення інформації про відхилення, які мали місце в стані контролю порівняно із заданою керуючою системою метою, оцінка з точки зору можливості досягнення поставлених цілей і передача цієї інформації керуючою системою для прийняття рішень і коригування цілей період діяльності" [53; с. 13]. А. М. Головач конкретизувала цілі господарського контролю, як "...забезпечення досягнення цілей організації, в т.ч. відстеження питань ефективності організації на шляху досягнення

цілей; забезпечення підготовки достовірної та надійної звітності фінансового характеру, що надається компанією різним групам; забезпечення дотримання вимог законодавства” [54, с. 15].

О. О. Цупко визначив: “метою внутрішньогосподарського контролю є забезпечення достатньої впевненості у тому, що фінансово-господарські операції, які здійснюються господарюючим суб’єктом, задовольняють критеріям ефективності та економічності, встановленим даним суб’єктом, фінансова звітність господарюючого суб’єкта достовірна, діяльність господарюючого суб’єкта здійснюється з дотриманням вимог законодавства” [55, с.358].

Л. В. Рибалко вважає: “метою внутрішньогосподарського контролю є інформаційне забезпечення та перевірка управлінських рішень щодо наявності чи попередження помилок, відхилень і усунення їх причин” [56, с.277].

Ми підтримуємо думку більшості вчених та вважаємо, що основною метою внутрішнього контролю є інформаційне забезпечення та перевірка управлінських рішень щодо наявності чи попередження помилок, відхилень і усунення їх причин.

Сьогодні залишається відкритим питання щодо встановлення функцій внутрішнього контролю. Так, Ф. Ф. Бутинець пише, що необхідним є виконання системою внутрішнього контролю наступних функцій: 1) виявлення та використання внутрішніх резервів і посилення режиму економії; 2) виявлення резервів підвищення продуктивності праці; 3) запровадження заходів щодо зниження собівартості продукції; 4) покращення використання матеріальних, фінансових, трудових ресурсів; 5) усунення непередбачених витрат; 6) попередження крадіжок та інших правопорушень [57, с. 23]. Не можна не погодитися з Л. В. Нападовською, яка запропонувала до функцій внутрішнього контролю відносити: 1) експертну оцінку стратегічних напрямів розвитку підприємства; 2) контроль процесів, що відбуваються в самій організації; 3) оцінку прийнятих управлінських рішень; 4) оцінку досягнутих результатів; 5) оцінку якості здійснення планування, обліку, організації, аналізу; 6) контроль за виконанням функціональних обов’язків конкретними виконавцями; 7) надання кваліфікованої допомоги управлінському персоналу [58, с. 29].

На нашу думку, ефективність внутрішнього контролю діяльності підприємства визначається повнотою та якістю виконання завдань, які перед ним поставлені. Рекомендації міжнародних професійних організацій щодо оцінки ефективності внутрішнього контролю наведені у табл.3.1.

Для ефективного досягнення мети внутрішнього контролю витрат основної діяльності за центрами відповідальності підприємств необхідно вирішити наступні завдання:

- у сфері стратегічних цілей: відповідність діяльності центрів відповідальності загальній стратегії та бізнес-планам діяльності підприємства;
- у сфері оперативних цілей: раціональне та економне використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, забезпечення дотримання прогностичних (бюджетних) показників результатів без підвищення рівня ризиків понад встановлений рівень, виявлення внутрішніх резервів для підвищення ефективності системи управління витратами;
- у сфері інформаційних цілей: необхідний рівень інформаційно облікового забезпечення бізнес-процесів господарської діяльності підприємства, достовірність і своєчасність надання облікової інформації та раціоналізація інформаційних потоків з метою прийняття управлінських рішень;
- у сфері цілей дотримання чинного законодавства: дотримання державних нормативних актів та внутрішніх регулюючих документів, що регламентують господарську діяльність підприємства, здійснення окремих технологічних і бізнес-процесів та формування витрат.

Таблиця 3.1

Рекомендації міжнародних професійних організацій щодо порядку оцінки ефективності внутрішнього контролю

Документи	Характеристика
Модель COSO	Система внутрішнього контролю визнається ефективною, якій Рада директорів і менеджмент можуть гарантувати, що вони усвідомлюють розмір необхідних витрат і зусиль для досягнення операційних цілей організації; опублікована фінансова звітність

	достовірною; діючі закони та інструкції дотримуються.
Рекомендації Базельського комітету з банківського нагляду	Визначає набір принципів, згідно з якими повинна будуватися оцінка якості систем внутрішнього контролю кредитної організації: управління та культура контролю; визнання та оцінка ризиків діяльності щодо здійснення контролю і розділення повноважень; інформація і система її передачі; моніторинг діяльності; виправлення недоліків. Відповідно до рекомендації Базельського комітету незалежний внутрішній контроль у банках повинен доповнюватися ефективною службою внутрішнього аудиту, яка належним чином оцінює контрольні системи в організації.
Рекомендації Інституту внутрішніх аудиторів	Критеріями ефективності системи внутрішнього контролю наявність чітко сформульованих оперативних і довгострокових цілей і завдань та ступінь їх відповідності цілям і завданням організації; встановлення ступеня адекватності сформульованих менеджментом критеріїв, що дозволяють визначити, виконали поставлені цілі і завдання чи ні; відповідність кількісних показників діяльності організації передовим підприємствам з того ж напрямку.
Рекомендації Асоціації аудиту та контролю інформаційних систем	Для оцінки системи внутрішнього контролю Асоціація аудиту та контролю інформаційних систем проводить перевірку інформації, що публікується, фінансової звітності, яка повинна бути відповідною, підготовленою та достовірною; перевірку дотримання організацією діючих законів та інструкцій, а також перевірку наявності адекватної доступності інформації й системи її передачі.

Отже, для того, щоб система внутрішнього контролю діяла ефективно, вона повинна бути оперативною, своєчасною, постійною, забезпечувати вільний обмін інформацією, що дозволить вчасно реагувати на певні ситуації. При цьому інформація повинна бути точною, надходити вчасно й доводитися до виконавців у такому вигляді, який дозволяє оперативно прийняти необхідні рішення й здійснити відповідні дії щодо вирішення того чи іншого проблемного питання. В системі повинен бути налагоджений тісний зв'язок між тими, хто встановлює планові завдання, й тими, хто повинен їх виконувати.

Важливе значення у процесі контролю господарських систем, як зазначає Є. В. Мних [59, с. 27], мають принципи, обов'язкове дотримання яких впливає на досягнення мети та вирішення завдань, сформульованих суб'єктом управління або суб'єктом контролю. Визначення принципів як базових правил наукового пізнання та суцільне і повне їх дотримання дозволяє при проведенні експерименту перевірити "життєвість" тієї або іншої наукової гіпотези. Принципи є також важливими при реалізації надбань теорії та у практичній діяльності підприємства.

В результаті дослідження системи внутрішнього контролю більшістю вітчизняних науковців виділено основні його принципи: системної впорядкованості організації контролю; наближення контролю до об'єкта; ієрархічності контролю; делегування повноважень і відповідальності; взаємодії з іншими функціями; доцільності взаємодії елементів функції контролю.

Система внутрішнього контролю повинна мати не формальний, а реальний і систематичний характер. Ознаками такого контролю є: систематичний контроль усієї фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативний контроль за використанням матеріальних, фінансових і трудових ресурсів з боку керівників структурних підрозділів (центрів відповідальності); контроль базується на точній оцінці, об'єктивних вимірниках, який здійснюють керівник підприємства, його заступник, головний бухгалтер, бухгалтери та інші фахівці апарату управління; встановлення зворотного зв'язку з контрольованим об'єктом (керівники структурних підрозділів (центрів відповідальності) звітують перед керівництвом про усунення недоліків, а керівництво вживає заходів для впливу на осіб, винних у негативних наслідках); затвердження систем внутрішнього контролю в обліковій політиці, що передбачає графік документообігу; посадові інструкції менеджерів усіх рівнів; узагальнення результатів контролю, їх аналізу, розроблення заходів із усунення недоліків.

Передумовою ефективного розвитку підприємств є функціонування системи управлінського контролю. Слід зазначити, що рівень складності контролю у системі управління витратами залежить від: галузево-технологічних особливостей діяльності підприємств, їх організаційної структури; обсягів діяльності; рівня організації бухгалтерського обліку тощо.

Слід зауважити, що контроль на рівні окремих бізнес-одиниць, структурних підрозділів і центрів відповідальності, який у вітчизняній науковій літературі називається внутрішнім або внутрішньогосподарським, в зарубіжних джерелах визначається неоднозначно. Контроль (control) - слово, яке в англійській мові має досить широкий діапазон значень: від "управляти", "регулювати" до "перевіряти", "інспектувати". Звідси й

впливають численні розбіжності і непорозуміння в перекладах зарубіжної англійської літератури, ознайомлення з якою призводить часом до неоднозначного уявлення про те, що таке контроль на рівні центрів відповідальності.

Уперше управлінський контроль був визначений Р.Н. Ентоні як процес, за допомогою якого менеджери переконуються в тому, що ресурси надходять і використовуються ефективно і результативно для досягнення цілей, визначених підприємством. Р. Н. Ентоні однозначно відділяв управлінський контроль від стратегічного та операційного контролю. Підтримуємо думку К. І. Редченка, який визначає управлінський контроль, як “контроль щодо прийняття рішень і поведінки всередині підприємства з метою збільшення прибутку, рентабельності та покращення його фінансового стану”[60].

Якщо спочатку управлінський контроль вважався пріоритетною функцією менеджменту середньої ланки, то в 90-х роках його сфера всередині підприємства значно розширилася. У сучасних умовах функція управлінського контролю не повинна більш належати виключно середній ланці управління, а повинна бути представлена на всіх рівнях [60]. Таким чином, стратегічний контроль здійснюється вищим керівництвом, операційний контроль - керівниками низових ланок, а сучасний управлінський контроль охоплює всі рівні управління. На думку багатьох фахівців, управлінський контроль в інтерпретації перших його дослідників є занадто зосередженим на методичних прийомах контролю на підставі облікової інформації. Система управлінського обліку сприяє концентрації уваги менеджерів на проблемах контролю тих видів діяльності, за які вони несуть відповідальність, але ми підтримуємо Р. Уаттс і Дж. Л. Циммермана, які стверджують, що інформаційне забезпечення управлінського обліку краще підходить для прийняття рішень, пов'язаних з поточною діяльністю [61], тобто для операційного управління.

Зупинимось на головних недоліках управлінського контролю, які вимагають виправлення шляхом впровадження нових методологічних концепцій:

1. Управлінський контроль може надавати неадекватну інформацію для прийняття

рішень. Основу для прийняття рішень у системі управління підприємством становить інформація про витрати, доходи і фінансові результати. Однак, зазначені фінансові показники відображають результати минулої діяльності, що може призвести до виникнення протиріч зі стратегічними цілями підприємства.

2. Управлінський контроль не відповідає вимогам сучасних стратегій розвитку.

Концентрація на фінансових вимірниках призводить до ігнорування компаніями нефінансових показників, таких як ступінь задоволення клієнтів, якість продукції, ритмічність і гнучкість виробництва, впровадження нових продуктів, рівень професіональних навичок персоналу тощо.

3. Управлінський контроль схиляється до короткострокового горизонту рішень і оптимізації, оскільки не підтримує ухвалення довгострокових стратегічних рішень (наприклад, може ініціювати скорочення витрат на дослідження та навчання персоналу або відмову від стратегічно важливих інвестиційних проектів, виходячи з необхідності підтримання відповідного рівня фінансових результатів у короткостроковому періоді).

4. Управлінський контроль надає нерелевантну інформацію щодо розподілу непрямих витрат. Контроль за рівнем витрат не зосереджується на аналізі причин і підстави здійснення (виникнення) витрат, а фіксує лише їх за місцями виникнення і центрами відповідальності. Традиційні способи розподілу непрямих витрат також застаріли, оскільки за останні роки істотно змінилося співвідношення між прямими і непрямими витратами за рахунок збільшення частки останніх.

5. Управлінський контроль приділяє недостатньо уваги зовнішньому бізнес-середовищу. Фінансові показники, домінуючі в традиційному управлінському контролі, не можуть використовуватися в якості індикаторів раннього попередження про зміни, що відбуваються в галузі і безпосередньо у бізнес-середовищі підприємства. Фінансові коефіцієнти, популярні в традиційних системах управлінського контролю, в основному орієнтуються на вивчення внутрішніх факторів і, на жаль, не дозволяють коректно порівнювати показники підприємства з показниками конкурентів, хоча ця інформація не менш важлива, ніж зіставлення досягнутих результатів з поставленими цілями.

Для виконання функцій управлінського контролю витрат підприємств автомобілебудування пропонуємо використовувати такі методичні прийоми контролю: органолептичні (контрольні заміри робіт, вибіркові та суцільні спостереження, технологічний і хіміко-лабораторний контроль, експертиза проектів і бюджетної документації, експеримент), розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи) та документальні (інформаційне моделювання, дослідження документів, нормативно-правове регулювання).

Під процедурою внутрішнього контролю слід розуміти послідовність виконання певних робіт, які конкретизують застосування методичних прийомів внутрішнього контролю. Всі процедури, які використовуються у ході процесу внутрішнього контролю, можна поділити на організаційні, методичні й технічні. Є стандартний набір прийомів внутрішнього контролю, що розглядаються як методичний інструментарій контролю. Специфіка об'єктів внутрішнього контролю зумовлює необхідність використання прийомів у певній послідовності, тобто формує набір процедур.

У межах методичного інструментарію управлінського контролю витрат у сучасних умовах діяльності підприємств автомобілебудування, що значно підвищуватимуть ефективність їх господарювання, слід відзначити відомі у зарубіжній практиці методи обліку систем відповідальності (Systems of mutual accountability), збалансовану систему показників (Balanced Scorecard – BSC) та систему винагород за досягнуті результати (Performance-related rewards).

До методів узагальнення та реалізації результатів управлінського контролю, на нашу думку, слід віднести: групування проміжних результатів у внутрішніх робочих документах (хронологічне, систематизоване, хронологічно систематизоване), аналітичне групування недоліків; узагальнене групування результатів контролю; розробка пропозицій щодо усунення недоліків; реалізація пропозицій за виявленими недоліками. Моніторинг результатів усунення виявлених недоліків за допомогою інструментарію управлінського контролю – це контроль за виконанням прийнятих рішень за різними рівнями управління

підприємством [62, с. 23].

Як функцію управління витратами управлінський контроль, як і внутрішній, залежно від часу проведення доцільно поділяти на попередній, поточний (оперативний) і подальший (наступний, узагальнюючий), який може бути документальним і фактичним.

Попередній контроль має місце на етапі, що передує прийняттю управлінських рішень і здійсненню господарських операцій. Управлінський персонал та головний бухгалтер (фінансовий директор) реалізують попередній контроль шляхом візування договорів і угод на отримання й витрачання матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг; підготовки наказів про встановлення працівникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання працівників підприємства тощо. Попередній контроль необхідний на всіх рівнях управління. Мета попереднього контролю – попередити протизаконні дії посадових осіб, протизаконні та економічно недоцільні господарські операції; забезпечити економне й ефективне витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; не допустити непродуктивних витрат.

Метою поточного (оперативного) контролю стосовно витрат діяльності є виявлення у процесі господарських операцій негативних відхилень від прогнозних (бюджетних) показників витрат, а також пошук резервів їх зниження та забезпечення зростання ефективності виробництва. Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім, що має важливе значення для попередження непродуктивних витрат, запобігання можливим розкраданням і втратам матеріальних ресурсів підприємства.

Подальший (наступний, узагальнюючий) контроль здійснюється після здійснення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, облікових регістрах та у внутрішній управлінській і фінансовій звітності. Мета такого контролю – перевірка доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків при здійсненні господарських операцій, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Зазначений вид контролю допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого покращення всіх

виробничих та економічних показників. Поєднання всіх вищевказаних видів контролю в єдину систему дозволяє досягти найкращих результатів. Особливо важливим є здійснення оцінки результатів контролю, використання рекомендацій керівництва щодо усунення недоліків та врахування їх у майбутній господарській діяльності.

Документальний контроль полягає у встановленні достовірності й законності господарських операцій за даними первинної документації, облікових регістрів і звітності, в яких вони знайшли відображення. При проведенні фактичного контролю кількісний і якісний стан об'єктів, які перевіряються, встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного їх стану.

Особливістю управлінського контролю є його здійснення на підприємстві безперервно, що дозволяє своєчасно виявити систематичні недоліки у роботі персоналу та попередити їх появу в майбутньому. Управлінський контроль витрат є системним і суворо документальним, безперервним, універсальним (суцільним) методом управління.

Отже, за результатами дослідження виявлено ряд проблемних питань внутрішнього контролю витрат діяльності підприємств теоретичного і практичного характеру та встановлено, що існуюча система організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю не у повній мірі відповідає сучасним вимогам господарювання. Ефективно організована система управлінського контролю та налагоджена методика його здійснення дозволяють оперативно виявити відхилення від нормативно закріплених та бюджетних (прогнозних) показників витрат діяльності та вжити відповідних заходів щодо запобігання їм у наступних періодах діяльності. В умовах розробленої організаційно-методичної моделі управлінського контролю витрат автомобілебудівних підприємств за центрами відповідальності систематизовано об'єкти, процедури, контрольні операції, структуровано джерела інформації та розподілено функціональні обов'язки з внутрішнього контролю у системі управлінського обліку витрат між окремими центрами витрат та менеджерами різних рівнів управління.

3.2. Планування операційних витрат підприємства

У практичній діяльності розрізняють прогноз і прогнозування. Прогноз - оцінка майбутньої діяльності, а прогнозування - це вид передбачення, оскільки ті, хто цим займається, отримують інформацію про майбутнє.

У системі управління соціально-економічними процесами суспільства, регулюванні динаміки його розвитку, забезпеченні нормального функціонування комерційних організацій особливе місце посідає прогнозування. Роль прогнозування зростає в умовах ринкової економіки. Це зумовлено двома важливими обставинами. По-перше, ринкова економіка, ринкове господарювання характеризуються постійними коливаннями кон'юнктури, що безпосередньо позначається на доходах кожного продавця і споживача товарів або послуг. Щоб уникнути значних, іноді й не виправних помилок, треба оцінити можливі альтернативи агентів та конкурентів на внутрішньому і зовнішньому ринках. Саме тому стратегічне прогнозування - необхідний елемент формування ринкової стратегії на будь-якому рівні господарювання - від індивідуального виробництва, комерційних організацій та їх асоціацій до суспільства в цілому. По-друге, при ринковому господарюванні стратегічне прогнозування є основою для обґрунтування проектів довготермінових програм і планів. Це зумовлено тим, що численні процеси що охоплюються відповідними програмами та планами, виступають як важливі елементи відтворення і мають надзвичайно високий ступінь невизначеності. Тому можливо лише прогнозувати їх динаміку та вплив на соціально-економічний розвиток.

Науково обґрунтоване судження про можливі стани об'єкта прогнозування в майбутньому, альтернативні шляхи і терміни досягнення цих станів.

Стратегічне прогнозування виступає як важлива зв'язуюча ланка між теорією та практикою регулювання діяльності підприємства. Воно виконує дві головні функції. Перша з них:

- передбачення (опис), друга, безпосередньо пов'язана з першою.

- розпоряджувальна, що сприяє оформленню прогнозу в план діяльності.

Щоб провести відповідний розрахунок планового обсягу поточних витрат, нам необхідно ознайомитись з методикою розрахунку планового обсягу.

Метод експоненціального згладжування- це дуже популярний метод прогнозування багатьох часових рядів. Історично метод був незалежно відкритий Броуном і Холтом.

При розрахунку прогнозу методом експоненціального згладжування (exponential smoothing) враховується відхилення попереднього прогнозу від реального показника, а сам розрахунок проводиться по наступній формулі(3.2.1):

$$E_i = \alpha y_i + (1-\alpha) E_{i-1} \quad (3.2.1)$$

де: α - коефіцієнт згладжування, який знаходиться у межах від 0 до 1 (задається суб'єктивно, може бути оптимізований);

y_i – фактичне значення показника, що прогнозується;

E_{i-1} – експоненціальне середнє значення за попередній період (за початкове значення E беруть початкове фактичне значення y).

Відповідно до методу експоненціального згладжування, проведемо планування доходів ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік, для зручності даний розрахунок занесемо до таблиці 3.2.1.

Таблиця 3.2.1

**Планування доходів ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік
(методом експоненціального згладжування), грн.**

Рік	Обсяг доходів, грн.	Експоненціальне середнє	Прогноз
2015	5 478819	5478820	
2016	5226976	5 378082	
2017	4839637	5 162704	
2018			5 162704
Абсолютне відхилення (2018/2017)			323 067

Проведемо також планування доходів ТОВ «Люксор БК» методом експоненціального згладжування з оптимізацією коефіцієнта згладжування (коефіцієнт згладжування $\alpha = 0,024$), дані розрахунки занесемо до таблиці 3.2.2.

Таблиця 3.2.2

Планування обсягу доходів ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік (методом експоненціального згладжування з оптимізацією коефіцієнта згладжування), грн.

Рік	Обсяг доходів	Експоненціальне середнє	Прогноз
2015	5 478819	5 478819	
2016	5 226976	5 472775	5 478819
2017	4 839637	5 457580	5 472 775
2018			5 457580
Абсолютне відхилення (2018/2017)			617 943

Після планування доходів ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік (табл. 3.2.1; 3.2.2), слід зазначити, що прогнозується збільшення доходів приблизно на 323067 грн в 2018 році (без оптимізації коефіцієнта згладжування) та на 617943 з урахуванням оптимізації коефіцієнта згладжування. порівняно з попередніми роками, що пов'язано з багатьма як внутрішніми так і зовнішніми факторами, що впливають на діяльність ТОВ «Люксор БК».

Таблиця 3.2.3.

Частка витрат до загального обсягу витрат ТОВ «Люксор» БК

	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Умовно-змінні			
Частка в зальній сумі витрат, %	94,67	94,77	94,70

Умовно-постійні			
Частка в загальній сумі витрат, %	5,33	5,23	5,3
Всього витрат, %	100	100	100

Частка умовно-постійних витрат в середньому складає 5,29%, частка умовно-змінних витрат становить 94,71% в середньому.

Для доцільності планування фінансових результатів, проведемо аналогічний розрахунок поточних витрат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік, та результати розрахунку занесемо до таблиці 3.2.4.

Таблиця 3.2.4

**Планування поточних витрат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік
(методом експоненціального згладжування), грн.**

Рік	Обсяг поточних витрат	Експоненціальне середнє	Прогноз
2015	4775026	4 775026	
2016	4 945629	4843267	
2017	5036651	4 920621	
2018			4920621
Абсолютне відхилення (2018/2017)			-116030

Проведемо також планування поточних витрат ТОВ «Люксор БК» методом експоненціального згладжування з оптимізацією коефіцієнта згладжування (коефіцієнт згладжування $\alpha = 0,024$), дані розрахунки занесемо до таблиці 3.2.5.

Таблиця 3.2.5

**Планування поточних витрат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік
(методом експоненціального згладжування з оптимізацією
коефіцієнта згладжування), грн.**

Рік	Обсяг поточних витрат, грн.	Експонеціальне середнє	Прогноз
2015	4 775026	4 775026	
2016	4945629	4779121	4 775026
2017	5 036651	4 785302	4779121
2018			4 785302
Абсолютне відхилення (2018/2017)			-251 349

Після планування обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік (табл. 3.2.4; 3.2.5), треба зазначити наступне:

2. Щодо прогнозу обсягу поточних витрат порівняно з попередніми роками, то відносно 2016 року планується незначне зменшення витрат.

2. Зменшення витрат може бути пов'язане з багатьма факторами, наприклад: із зменшенням умовно-змінних витрат через скорочення обсягів виробництва та реалізації продукції.

Проведемо класифікацію запланованих витрат за ступенем залежності від обсягів діяльності ТОВ «Люксор БК» дані занесемо до таблиці 3.2.6.

Таблиця 3.2. Класифікація планових обсягів витрат за ступенем залежності від обсягів діяльності ТОВ «Люксор БК», грн.

Витрати	2018 рік
Умовно-постійні	266 989
Умовно-змінні	4 653 632
Разом	4 920 621
Разом	4 920 621

Після поділу планових обсягів витрат за ступенем залежності від обсягів діяльності ТОВ «Люксор БК», слід зазначити, що частка умовно-постійних витрат залишається не змінна, а частка умовно-змінних витрат залежить від низки факторів, в тому числі тих, які впливають на обсяги виробництва та реалізації продукції підприємства.

Після планування обсягу доходів та витрат ТОВ «Люксор БК», слід зазначити наступне:

1. Обсяг доходів плановий методом експоненціального згладжування з урахуванням оптимізації коефіцієнта згладжування та без оптимізації зростає порівняно з базисним періодом на 323067 грн.

2. Обсяг поточних витрат плановий проведений аналогічним чином зменшується порівняно з базисним періодом на 116030 грн.

Проведемо також планування доходів іншим методом.

Одним із методів планування доходів є метод прямого рахунку. Проведемо розрахунки, щодо прогнозування обсягу доходу від реалізації продукції ТОВ «Люксор БК» на майбутній період методом екстраполяції (табл.3.2.7).

Таблиця 3.2. Прогнозування обсягу доходу від реалізації продукції ТОВ «Люксор БК»

На 2018 рік методом екстраполяції

Період	Обсяг чистого доходу від реалізації продукції, грн.	Середній темп зростання, %	Прогнозний обсяг чистого доходу від реалізації продукції, грн.
2015 рік	5 039 068	-	-
2016 рік	5 000 042	-	-
2017 рік	4 499 765	-	-
Прогноз на 2018 рік		-10,7	4 018 290

Після прогнозування обсягу доходу від реалізації ТОВ «Люксор БК» на 2017 рік методом екстраполяції, слід зазначити зменшення обсягу чистого доходу від реалізації продукції 10,7% порівняно з 2016 роком, який в 2017 році прогнозовано буде становити приблизно 401829 грн.

Далі, проведемо планування обсягу собівартості реалізованої продукції ТОВ «Люксор БК», дані занесемо до (табл.3.2.8).

Таблиця 3.2.

Прогнозування обсягу собівартості

ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік

Показники	Фактичні дані			План на 2018 рік
	2015 рік	2016 рік	2017 рік	
1. Чистий дохід, грн.	5039068	5 000 042	4 499 765	4 018 290
2. Собівартість, грн.	4 593 352	4 751 997	4 868 366	3 943 148
3. Рівень собівартості в чистому доході, %	91,15	95,04	108,19	-
4. Середній рівень собівартості в чистому доході, %	98,13			-

Після прогнозування обсягу собівартості ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік, слід зазначити те, що середній рівень собівартості в чистому доході за 3 попередні періоди складає 98,13%, виходячи з цього ми прогнозували плановий рівень собівартості, який склав 3943148 грн.

Далі, після планування обсягу чистого доходу та собівартості, проведемо узагальнююче прогнозування обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік, та занесемо до (табл.3.2.9) та проведемо підсумки.

Таблиця 3.2.

Прогнозування обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік

Показники	Фактичні дані			План на 2018 рік
	2015 рік	2016 рік	2017 рік	
1. Чистий дохід від реалізації продукції, тис.грн.	5 039 068	5 000 042	4 499 765	4 018 290
2. Витрати, тис.грн.	4 785 250	5 203 711	4 672 426	4 785 302
3. Адміністративні витрати	40 521	37 670	37 334	38 282
4. Витрати на збут	121 368	138 625	111 325	122 504
5. Інші операційні витрати	30 009	27 374	24 002	26 798
6. Рівень витрат, %	4,02	4,07	3,69	3,93
7. Адміністративні витрати	0,85	0,75	0,80	0,80

8. Витрати на збут	2,54	2,77	2,38	2,56
9. Інші операційні витрати	0,63	0,55	0,51	0,56

Отже, після прогнозування обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК» треба зазначити:

1. Прогнозний рівень чистого доходу реалізації готової продукції склав 4018290 грн., а обсяг витрат прогнозний – 4785302 гривень, який перевищує обсяг прогнозного доходу ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік.
2. Адміністративні витрати прогнозом на 2018 рік склали 0,80%, що дорівнює 38282 гривень, від загальних витрат.
3. Прогнозні витрати на збут продукції склали 2,56% що дорівнює 122504 гривні.
4. Інші операційні витрати, їхня частка в складі прогнозних витрат на 2018 рік найменша, складає 0,56%, що дорівнює 26798 гривень.

Виходячи з вище наведеного слід прогнозувати, що прогнозний фінансовий результат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік буде збитковим, що може бути пов'язане з низкою внутрішніх та зовнішніх факторів. В першу чергу дивлячись на прогнозу собівартість на 2018 рік, те що вона більше ніж чистий дохід від реалізації, треба працювати над зменшення собівартості реалізованої продукції.

Дивлячись на чистий дохід від реалізації, то в нього пішла тенденція до скорочення, що може бути обумовлене в першу чергу з кризою в державі, курсом долара, скорочення діяльності, збільшення цін. Товариству треба працювати над збільшенням виробничих потужностей, становитись більш стійким до ринкових умов в кризовому стані, та бути більш фінансово незалежним від низки зовнішніх факторів.

3.3. Шляхи оптимізації операційних витрат ТОВ «Люксор БК»

В Україні управлінський облік не регламентується державними нормативними документами. Кожне підприємство може здійснювати його за самостійно розробленими системами та формами відповідно до аспектів діяльності. Термін "управлінський облік" ("Managerial Accounting") використовується не в усіх країнах

світу, а переважно в англomовних. Наприклад, у Німеччині функції управлінського обліку виконує контролінг, у Франції – аналітична бухгалтерія. Зростання ролі управлінського обліку в сучасних умовах призвело до його інтеграції з іншими функціями управління, а саме з управлінським обліком. Починаючи з 2000 року в США, а згодом і в Україні, управління витратами розвивається як самостійна дисципліна. Управління витратами є необхідним елементом діяльності підприємства будь-якої форми власності [70, с.5]. І хоча на сьогодні, управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства, в Україні практично не існує, мати такий підрозділ у системі управління для підприємства дуже важливо. Для прийняття оперативних та ефективних рішень керівникам необхідна повна, розвернута та достовірна інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства, яку і зможе надавати відділ управління витратами. Тому, проблема необхідності стратегічного управління витратами з метою забезпечення ефективності підприємницької діяльності в умовах ринкової економіки залишається актуальною. Управління витратами потребує свого вдосконалення з метою підвищення ефективності господарювання. Вирішення цієї проблеми дозволить суттєво збільшити конкурентоспроможність підприємства [71, с.33].

Ціллю кожного підприємства є отримання прибутку. При цьому кожне підприємство намагається знизити витрати, але залишити належну якість товарів чи послуг, щоб залишатися конкурентоспроможними на ринку.

Управління витратами - це складний економічний процес, цілеспрямований на формування оптимального рівня витрат підприємства. Правильно налагоджена система управління витратами допомагає економити наявні ресурси і отримувати максимальну віддачу від них.

Управляти витратами означає:

- 1) організувати облік витрат у відповідності до підрозділів;
- 2) аналізувати структуру витрат та її вплив на результати діяльності підприємства;
- 3) приймати обґрунтовані управлінські рішення;
- 4) планувати рівень витрат;

5) планувати прибуток з урахуванням обсягів здійснюваних витрат та змін у ринковому середовищі;

6) формувати дієву систему мотивації працівників до контролю та зменшення витрат;

7) контролювати рівень витрат та вживати заходи для їх зменшення[72, с.89];

Управління витратами – це система цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування і розподілу витрат, що ґрунтується на використанні об'єктивних економічних законів і функцій менеджменту, задля підвищення ефективності діяльності підприємства на основі оптимізації рівня витрат, забезпечення його конкурентоспроможності на ринку та досягнення стратегічної мети і поточних завдань його розвитку. [75, с.67] Основним завданням управління витратами є пошук найефективнішого способу використання наявних ресурсів, а саме оптимізація витрат.

Процес оптимізації діяльності підприємства - це шляхи пошуку найефективніших методів господарювання, за яких підприємство отримувало б максимальний ефект з мінімальними витратами.[77, с 107]

Оптимізація витрат – це безперервний процес планування, обліку, аналізу, контролю витрат та прийняття рішень щодо подальшої економічної політики підприємства з використанням інструментів мотивації працівників на всіх рівнях сформованої організаційної структури. Де планування здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня та структури витрат; облік – передбачає спостереження, ідентифікацію вимірювання та реєстрацію фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства; аналіз здійснюється з метою визначення ступеня раціональності витрат та оцінки впливу відповідних факторів на їх рівень; організація та контроль – полягає у визначенні місць формування витрат і центрів відповідальності з метою відслідковування причин перевитрат або економії та виявлення відповідальних за це осіб; прийняття рішень у сфері витрат здійснюються з метою обґрунтування доцільності виробництва окремих видів продукції, виборі техніки та технології, формуванні товарного асортименту підприємства тощо [77,с.66].

Виходячи з особливостей кожного підприємства та його видів діяльності керівники управлінських служб можуть застосовувати наступні напрямки оптимізації витрат, що були розроблені нами в результаті комплексного аналізу теми витрат. По перше це налагодження самою системи управління витратами: скорочення ланковості управлінського апарату та організація детального обліку витрат. У механізмі управління витратами економічні принципи реалізуються через організаційну систему. Організація – найважливіший елемент ефективного управління витратами. Вона встановлює, яким чином на підприємстві управляють витратами, тобто хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації і документів, якими способами. Визначаються місця виникнення витрат, норми витрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, що беруть участь в управлінні витратами, яка має бути сумісна з організаційною і виробничою структурою підприємства. [78, с. 182] Організація та деталізація витрат дозволить фахівцям чітко виявляти де саме можна скоротити витрати, а де відбуваються зайві перевитрати.

Якщо витрати розглядати як інструмент збільшення прибутку, то необхідно проаналізувати з метою оптимізації кожен з їх частин. Однією з вагомих частин витрат є витрати на оплату праці.

Отже, другий напрямок це оптимізація витрат на оплату праці. Заробітна плата є одним з елементів витрат, має свою структуру і утворює фонд оплати праці штатних працівників.

Резервами зниження витрат на оплату праці є підвищення продуктивності праці за рахунок автоматизації торговельних процесів, вдосконалення організації торгівлі і праці, а також покращення використання робочого часу за рахунок ліквідації можливих його втрат, підвищення рівня дисциплінованості та відповідальності працівників. [79, с 177]

Механізація та автоматизація виробництва, застосування ефективної техніки та нових ефективних розробок, зміна або модернізація старого обладнання;

Впровадження у діяльність економічних методів управління, вдосконалення ціноутворення, фінансово-кредитного механізму та ін.;

Оптимізація чисельності працівників окремих професій, підвищення кваліфікації працівників, побудова ефективної системи матеріального стимулювання. Для підвищення продуктивності праці важливим є її організація – підготовка робочого місця, забезпечення належної матеріально-технічної бази, раціональна організація робочого часу.

Також оптимізація несе за собою мотивацію персоналу. Так, якщо заробітна плата буде виплачуватися не фіксованою ставкою, а частково у вигляді відсотка від реалізації або бонусів за досягнення певних результатів, це буде мотивувати працівників, сприятиме підвищенню прибутковості підприємства та зменшенню витрат на оплату праці у разі невиконання певного плану реалізації або поставлених завдань.

Проте, оптимізація через мотивацію може нести негативні побічні ефекти, коли управління стимулює співробітників діяти не в інтересах підприємства. В цьому випадку система управління призводить до відсутності збігу цілей. І навпаки, коли управління мотивує бажану для організації поведінку, то в цьому випадку фахівці описують цей стан як ситуацію, при якій цілі організації і цілі співробітників співпадають.

Управління за результатами може викликати розбіжність цілей, особливо якщо необхідні організації результати можуть бути визначені тільки частково. Тоді співробітники зосередять свої зусилля тільки на тих ділянках роботи, які відслідковуються системою управління, незалежно від того, наскільки це бажано для цілей організації в цілому. Іншими словами, вони намагатимуться в першу чергу підвищити власні показники роботи, незалежно від того, наскільки їх дії працюють на досягнення загальних організаційних цілей. Крім того, співробітники можуть ігнорувати деякі важливі ділянки, якщо ці ділянки системою управління не відслідковуються.[81, с 562]

Ще однією вагомою частиною витрат є матеріальні витрати, що входять до собівартості продукції. Процес закупівлі сировини має також бути впорядкованим та

організованим. Наступним напрямком оптимізації витрат є перегляд керівниками компанії процесу закупівлі. Необхідно проводити тендер серед постачальників та обирати найбільш вигідніші умови покупки сировини. Потрібно проводити наскрізний аналіз логістичних каналів для виявлення поточного стану запасів та визначити шляхи їх можливого зменшення. У багатьох випадках цього можна досягти шляхом скорочення кількості складів або часткового їх об'єднання. [82, с.172]

Також необхідно удосконалити роботу відділу логістики (скорочення ланковості товаропросування і відстані перевезень). При раціональній організації процесу поставок зменшиться кількість складських запасів, в тому числі і обсяг готової, але не реалізованої продукції. Складські приміщення, що звільняться можна здати в оренду, таким чином розморозити частину грошових ресурсів.

Перегляд матеріально-технічної бази підприємства також можна розглядати напрямком оптимізації витрат: впровадження нової, прогресивної та інноваційної техніки та обладнання, застосуванням нових видів сировини і матеріалів, автоматизацією і механізацією виробничого обладнання.

Але цей напрям є досить неоднозначним та далекоглядним. Служба управління витрат повинна провести аналіз щодо економічної вигоди придбання нового або модернізації старого обладнання. Наведена аналітична інформація із розрахунками щодо придбання або модернізації обладнання допоможе керівникам прийняти вірні рішення щодо понесення таких витрат.

Наступний напрямок це вивчення та усунення причин браку. Ведення аналітичного обліку браку, його класифікація сприятиме його своєчасному виявленню, усуненню та запобіганню. Це призведе до зниженню собівартості за рахунок скорочення втрат від браку і інших непродуктивних витрат, що дасть можливість зменшити і більш раціонально використовувати відходи виробництва.

Ще одним заходом зниження витрат можна розглянути впровадження на підприємстві концепції ланцюга цінностей. Налагодження тісних зв'язків з постачальниками та покупцями. Ланцюг цінності представляє собою узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства, починаючи з

вихідних джерел сировини для постачальників даного підприємства аж до готової продукції, доставленої кінцевому покупцеві, включаючи обслуговування споживача. При цьому акцентується увага не тільки на процесах, що відбуваються всередині підприємства, а й набагато ширше, виходячи за рамки конкретного підприємства. Суттєву перевагу підприємство може отримати, втрутившись у роботу постачальників і отримавши для себе певні переваги по витратах. З іншого боку, підприємство може поліпшити свої конкурентні переваги, приділивши увагу обслуговуванню клієнтів.

Аналізуючи ланцюжки цінностей, підприємство може підвищити свою конкурентоспроможність за рахунок виявлення прихованих резервів та подальшої оптимізації окремих видів своєї діяльності. [85, с.172]

Висновки. Зменшення та оптимізація витрат завжди буде залишатися актуальною проблемою на будь-якому підприємстві. Раціонально функціонуюча система управління витратами, в результаті роботи якої приймаються рішення, спрямовані на підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності, здобуття конкурентної переваги та підвищення прибутковості підприємства, сприятиме його успішності та процвітання.

Підсумовуючи вищезазначене треба відмітити, що одним із основних засобів отримання більшого обсягу прибутку і досягнення конкурентної переваги є не просто зменшення а саме оптимізація витрат.

Проведений комплексний аналіз витрат підприємства визначає, що в ході господарської діяльності підприємства досягнення конкурентної переваги можливо здійснити через застосування наступних напрямів оптимізації:

удосконалення системи управління витратами;

- оптимізація витрат на оплату праці та підвищення продуктивності праці;
- удосконалення процесу закупівлі;
- організація відділу логістики
- придбання нового або модернізації старого обладнання
- вивчення причин браку;

- впровадження концепції ланцюга цінностей.

Управління витратами підприємства - це ціла самостійна система і вона може більш ефективно працювати у тому випадку, коли наявні ресурси використовуються економно та раціонально. У цьому разі система може забезпечувати активний та системний пошук можливостей щодо зниження витрат, і таким чином забезпечувати розвиток підприємства та підняття його конкурентоспроможності.

Для успішного функціонування підприємства, керівники повинні більше уваги приділити налагодженню системи управління витратами, застосовувати нові заходи і напрями оптимізації витрат, необхідно вивчати і застосовувати досвід зарубіжних компаній.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Підсумки по кожному пункту плану

Дана **дипломна робота** була присвячена дослідженню теоретичних основ управління поточними витратами на виробничому підприємстві та їх практичне застосування на матеріалах ТОВ «Люксор БК».

В процесі дослідження теоретичних основ управління поточними витратами було з'ясовано, що поточні витрати виробництва — це грошове відображення витрат живої та речовинної праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства, які за своїм природно речовим складом визначає спожиту частку матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і їх розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати». За стандартом витрати це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за виключенням зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

При вивченні сутності, механізму формування та обґрунтування заходів щодо управління витратами виробничого підприємства було розглянуто їх класифікацію.

При цьому основними ознаками є поділ витрат за видами діяльності (витрати операційної діяльності; витрати фінансової діяльності; витрати інвестиційної діяльності; інші витрати звичайної діяльності; надзвичайні витрати); за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності (умовно-постійні та умовно-змінні витрати); за економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати) та ін.

На поточні витрати виробничого підприємства впливають ряд факторів зовнішнього характеру (кон'юнктура споживчого ринку, стан економіки країни в цілому, механізм державного регулювання торговельно-господарської діяльності та ін.) та внутрішнього характеру (обсяг, склад та асортиментна структура товарообігу, умови товаропостачання, стан і ефективність використання основних фондів та трудових

ресурсів, структура капіталу, швидкість оборотності товарів). Знання факторів, що впливають на розмір і склад витрат дає змогу управляти цими витратами, тобто корегувати їх збільшення, зменшення, визначати резерви зниження витрат, що є складовим елементом системи управління витратами виробничого підприємства.

Одним з основних елементів системи управління поточними витратами виробничого підприємства є їх системний аналіз. Дослідження витрат передбачає: аналіз змін розміру та рівня витрат в цілому, аналіз змін в обсязі та рівні витрат за статтями витрат, аналіз змін в обсязі та рівні витрат змінних та умовно-постійних, кількісна оцінка факторів, що впливають на формування витрат, оцінка ефективності управління процесом формування поточних витрат.

Отримані результати дали змогу визначити «сильні» та «слабкі» місця та сприяти пошуку резервів ефективності управління ними.

Проведений аналіз свідчить, що: операційні витрати підприємства з 2015 по 2017 роки мали чітку тенденцію до зростання, в той час як сукупні витрати підприємства постійно збільшувалися як і операційні витрати. Це є свідченням, що зміна поточних витрат була пов'язана зі змінами зовнішніх факторів— нестабільності національної валюти, що призвело до росту витрат по всім статтям.

Зокрема, у складі операційних витрат підприємства матеріальні затрати займають значну частку, яка постійно залишається в межах 95% на протязі 2015-2017 років. Динаміка саме цих витрат визначала зміну поточних витрат в цілому.

Більш-менш стабільними були частки витрат на оплату праці (яка коливалася в межах 3,24 — 3,51%), відрахувань на соціальні заходи (1,02- 1,25%).

Взагалі всі елементи операційних витрат, мали досить рівномірний темп росту. У структурі витрат переважають умовно-змінні витрати, частка яких за 2015-2017 роки була в середньому 95%. Відповідно частка умовно-постійних витрат не перевищувала 5%.

Оцінка ефективності управління поточними витратами базувалася на визначенні таких показників, як ефект операційного левериджу, операційний леверидж, коефіцієнти витратомісткості діяльності та збуту продукції рентабельність поточних витрат. За 2015-2017 роки усі ці показники мали тенденцію

до збільшення, що свідчить про постійне покращення ефективності управління поточними витратами на досліджуваному підприємстві.

Планування поточних витрат виробничого підприємства також має свою методологію, основою якої є інформаційна база, яка визначає плановий та фактичний обсяг та структуру товарообороту, товарного забезпечення, запасів товарно-матеріальних цінностей, планову середню облікову чисельність, штатний розклад, систему оплати праці, матеріально-технічну базу підприємства та прогностичні чинники.

Обґрунтування плану витрат підприємства проводиться кількома методами: методом прямих техніко — економічних розрахунків, факторно-аналітичним методом, економіко — математичним методом, метод експоненціального згладжування та ін.

Для розрахунку плану витрат в даній курсовій роботі було вибрано – метод експоненціального згладжування.

Управління поточними витратами передбачає постійний пошук шляхів їх оптимізації. Для досліджуваного підприємства було визначено наступні напрямки економії та раціоналізації: вдосконалення системи управління, забезпечення зростання товарообігу і вдосконалення його складу і структури, збільшення ефективності використання основних фондів, оптимізація складу і структури оборотних коштів, вдосконалення торговельно-технологічного процесу.

Важливим напрямком раціоналізації витрат є зростання продуктивності праці, оскільки це дозволяє зменшити суму та рівень витрат на оплату праці, і як наслідок, витрат на соціальні заходи. Було досліджена залежність рівня витрат на оплату праці від продуктивності праці, так зростання продуктивності праці на 1% дає можливість зменшенню рівня витрат на оплату праці на 0,99%, а збільшення продуктивності праці на 5 % зменшує рівень цих витрат на 4,76 %.

Можливо, в подальшому буде переоснащуватись устаткування. Зараз переважно використовується устаткування радянських часів. Станок радянських часів призводить до 15% зайвої енергії на виробництво продукції, що є суттєвим резервом зменшення витрат на електроенергію. Тому при подальшому розвитку

діяльності підприємства було б ефективнішим використовувати більш новітнє обладнання та устаткування.

Ще одним важливим фактором до зменшення обсягу витрат на виробництво продукції є знаходження більш вигідних партнерів для закупки сировини та матеріалів, тому що це основний компонент в формуванні операційних витрат діяльності підприємства і тому зменшення ціни закупівлі сировини і матеріалів, в позитивному значенні відіб'ється на собівартості реалізованих товарів.

РОЗДІЛ 3

ОБГРУНТУВАННЯ ПЛАНОВОГО ОБСЯГУ ТА СКЛАДУ ПОТОЧНИХ ВИТРАТ ТОВ «ЛЮКСОР» БК

3.1. Планування поточних витрат підприємства

У практичній діяльності розрізняють прогноз і прогнозування. Прогноз – оцінка майбутньої діяльності, а прогнозування – це вид передбачення, оскільки ті, хто цим займається, отримують інформацію про майбутнє.

У системі управління соціально-економічними процесами суспільства, регулюванні динаміки його розвитку, забезпеченні нормального функціонування комерційних організацій особливе місце посідає прогнозування. Роль прогнозування зростає в умовах ринкової економіки. Це зумовлено двома важливими обставинами.

По-перше, ринкова економіка, ринкове господарювання характеризуються постійними коливаннями кон'юнктури, що безпосередньо позначається на доходах кожного продавця і споживача товарів або послуг. Щоб уникнути значних, іноді й невіправних помилок, треба оцінити можливі альтернативи агентів та конкурентів на внутрішньому і зовнішньому ринках. Саме тому стратегічне прогнозування-необхідний елемент формування ринкової стратегії на будь-якому рівні господарювання-від індивідуального виробництва, комерційних організацій та їх асоціацій до суспільства в цілому.

По-друге, при ринковому господарюванні стратегічне прогнозування є основою для обґрунтування проектів довготермінових програмі планів. Це зумовлено тим, що численні процеси що охоплюються відповідними програмами та планами, виступають як важливі елементівідтворення і мають надзвичайно високий ступінь невизначеності. Тому можливо лише прогнозувати їх динаміку та вплив на соціально-економічний розвиток.

Науково обґрунтоване судження про можливі стани об'єкта прогнозування в майбутньому, альтернативні шляхи і терміни досягнення цих станів має важливе значення в практичній діяльності підприємства, яке формує стратегічний план розвитку.

Стратегічне прогнозування виступає як важлива зв'язуюча ланка між теорією та практикою регулювання діяльності підприємства. Воно виконує дві головні функції. Перша з них:

- передбачення (опис), друга, безпосередньо пов'язана з першою;
- розпоряджувальна, що сприяє оформленню прогнозу в план діяльності.

Щоб провести відповідний розрахунок планового обсягу поточних витрат, нам необхідно ознайомитись з методикою розрахунку планового обсягу витрат.

Метод експоненціального згладжування-це дуже популярний метод прогнозування багатьох часових рядів. Історично метод був незалежно відкритий Броуномі Холтом [[посилання](#)].

При розрахунку прогнозу методом експоненціального згладжування (exponentialsmoothing) враховується відхилення попереднього прогнозу від реального показника, а сам розрахунок проводиться по наступній формулі:

$$E_i = \alpha \cdot y_i + (1 - \alpha) \cdot E_{i-1} \quad (3.1)$$

де: α -коефіцієнт згладжування, який знаходиться у межах від 0 до 1 (задається суб'єктивно, може бути оптимізований);

y_i – фактичне значення показника, що прогнозується;

E_{i-1} –експоненціальне середнє значення за попередній період (за початкове значення E беруть початкове фактичне значення y).

Відповідно до методу експоненціального згладжування, проведемо планування доходів ТОВ «ЛюксорБК» на 2018 рік, для зручності даних розрахунків занесемо до табл.3.1.

Таблиця 3.1

Планування доходів ТОВ «ЛюксорБК» на 2018 рік (метод експоненціального згладжування), грн.

Рік	Обсяг доходів, грн.	Експоненціальне середнє	Прогноз
2015	5478819	5478820	
2016	5226976	5378082	
2017	4839637	5162704	
2018			5162704
Абсолютний приріст(2018/2017)			323067

Проведемо також планування доходів ТОВ «ЛюксорБК» методом експоненціального згладжування з оптимізацією коефіцієнта згладжування (коефіцієнт згладжування $\alpha=0,024$), дані розрахунки занесемо до табл.3.2.

Таблиця 3.2

Планування обсягу доходів ТОВ «ЛюксорБК» на 2018 рік (метод експоненціального згладжування з оптимізацією коефіцієнта згладжування), грн.

Рік	Обсяг доходів	Експоненціальне середнє	Прогноз
2015	5478819	5478819	
2016	5226976	5472775	5478819
2017	4839637	5457580	5472775
2018			5457580
Абсолютний приріст(2018/2017)			617943

Після планування доходів ТОВ «ЛюксорБК» на 2018 рік (табл.3.1;3.2), слід зазначити, що прогнозується збільшення доходів приблизно на 323067грн. в 2018 році (без оптимізації коефіцієнта згладжування) та на 617943грн. з урахуванням

оптимізації коефіцієнта згладжування, порівняно з попередніми роками, що пов'язано з багатьма як внутрішніми такі зовнішніми факторами, які впливають на діяльність ТОВ «ЛюксорБК».

Таблиця 3.3

Структура витрат ТОВ «Люксор»БК в залежності від обсягів діяльності

	2015	2016	2017
Умовно-змінні			
Частка в загальній сумі витрат, %	94,67	94,77	94,70
Умовно-постійні			
Частка в загальній сумі витрат, %	5,33	5,23	5,3
Всього витрат, %	100	100	100

Частка умовно-постійних витрат в середньому складає 5,29%, частка умовно-змінних витрат становить 94,71% в середньому.

Для доцільності планування фінансових результатів, проведемо аналогічний розрахунок поточних витрат ТОВ «ЛюксорБК» на 2018 рік та результати розрахунку занесемо до таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Планування поточних витрат ТОВ «ЛюксорБК» на 2018 рік (метод експоненціального згладжування), грн.

Рік	Обсяг поточних витрат	Експоненціальне середнє	Прогноз
2015	4775026	4775026	
2016	4945629	4843267	
2017	5036651	4920621	
2018			4920621
Абсолютний приріст (2018/2017)			-116030

Проведемо також планування поточних витрат ТОВ «ЛюксорБК» методом експоненціального згладжування з оптимізацією коефіцієнта згладжування (коефіцієнт згладжування $\alpha=0,024$), дані розрахунки занесемо до табл.3.5.

Таблиця 3.5

**Планування поточних витрат ТОВ «ЛюксорБК» на 2018 рік
(метод експоненціального згладжування з оптимізацією коефіцієнта згладжування), грн.**

Рік	Обсяг поточних витрат, грн.	Експоненціальне середнє	Прогноз
2015	4775026	4775026	
2016	4945629	4779121	4775026
2017	5036651	4785302	4779121
2018			4785302
Абсолютний приріст (2018/2017)			-251349

За результатами планування обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік (табл.3.4;3.5), треба зазначити, що планується незначне зменшення витрат. Зменшення витрат може бути пов'язане з багатьма факторами, наприклад :із зменшенням умовно-змінних витрат через скорочення обсягів виробництва та реалізації продукції.

Планові обсяги поточних витрат за ступенем залежності від обсягів діяльності ТОВ «ЛюксорБК» наведено втабл.3.6.

Таблиця 3.6

Планові обсяги умовно-постійних та умовано-змінних поточних витрат ТОВ«ЛюксорБК», грн.

Витрати	2018рік
Умовно-постійні	266989
Умовно-змінні	4653632
Разом	4920621

Після поділу планових обсягів поточних витрат за ступенем залежності від обсягів діяльності ТОВ «Люксор БК», слід зазначити, що частка умовно-

постійних витрат залишається незмінна, а частка умовно-змінних витрат залежить від низки факторів, в тому числі тих, які впливають на обсяги виробництва та реалізації продукції підприємства.

Після планування обсягу доходів та витрат ТОВ «Люксор БК», слід зазначити наступне: обсяг доходів плановий за методом експоненціального згладжування з урахуванням оптимізації коефіцієнта згладжування та без оптимізації зростає, порівняно з базисним періодом на 323067грн.

Обсяг поточних витрат плановий, розрахований аналогічним чином зменшується, порівняно з базисним періодом на 116030грн.

Проведемо також планування доходів іншим методом. Одним із методів планування доходів є метод прямого рахунку.

Проведемо розрахунки ,щодо прогнозування обсягу доходу від реалізації продукції ТОВ «ЛюксорБК» на майбутній період методом екстраполяції(табл.3.7).

Таблиця 3.7

Прогнозування обсягу доходу від реалізації продукції ТОВ «ЛюксорБК» на 2018 рік методом екстраполяції

Період,рік	Обсяг чистого доход від реалізації продукції,грн.	Середній темп зростання,%	Прогнозний обсяг чистого доходу від реалізації продукції,грн.
2015	5039068	-	-
2016	5000042	-	-
2017	4499765	-	-
Прогноз на2018рік		-10,7	4018290

Після прогнозування обсягу доходу від реалізації

ТОВ «Люксор БК» на 2017 рік методом екстраполяції, слід зазначити зменшення обсягу чистого доходу від реалізації продукції на 10,7% порівняно з 2016 роком, який в 2017 році прогнозовано буде становити приблизно 401829грн.

Далі,проведемо планування обсягу собі вартості реалізовано продукції ТОВ «Люксор БК», дані занесемо до табл.3.8.

Таблиця 3.8

Прогнозування обсягу собівартості ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік

Показники	Фактичні дані			План на 2018
	2015	2016	2017	
1. Чистий дохід, грн.	5039068	5000042	4499765	4018290
2. Собівартість, грн.	4593352	4751997	4868366	3 943148
3. Рівень собівартості чистому доходу, %	91,15	95,04	108,19	-
4. Середній рівень собівартості в чистому доходу, %	98,13			-

Після прогнозування обсягу собівартості ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік, слід зазначити те, що середній рівень собівартості в чистому доходу за 3 попередні періоди складає 98,13%, виходячи з цього, ми прогнозували плановий рівень собівартості, який склав 3943148 грн.

Далі, після планування обсягу чистого доходу та собівартості, проведемо узагальнююче прогнозування обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік, та занесемо до табл.3.9.

Таблиця 3.9

Прогнозування обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік

Показники	Фактичні дані			План на 2018
	2015	2016	2017	
Собівартість, тис.грн.	4785250	5203711	4672426	4785302
Адміністративні витрати, тис.грн.	40521	37670	37334	38282
Витрати на збут, тис.грн.	121368	138625	111325	122504
Інші операційні витрати, тис.грн.	30009	27374	24002	26798

Отже, після прогнозування обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК» треба зазначити, що прогнозний рівень чистого доходу реалізації готової продукції склав 4018290 грн., а обсяг витрат прогнозний – 4785302 гривень, який перевищує обсяг прогнозного доходу ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік.

Адміністративні витрати за прогнозом на 2018 рік склали 0,80%, що дорівнює 38282грн. від загальних витрат.

Прогноз ні витрати на збут продукції склали 2,56% що дорівнює 122504грн. Інші операційні мають найменшу частку в складі прогнозних витрат на 2018рік, яка складає0,56%,щодорівнює26798грн.

Після аналізу прогнозу поточних витрат ТОВ «Люксор БК» (табл.3.9), доцільно провести аналіз динаміки поточних витрат з урахуванням прогнозування на 2018 рік. Результати наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

**Аналіз динаміки обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК»
з урахування прогнозу на 2018 рік**

Показники	Абсолютний приріст,грн.		Темп росту, %	
	2016/2017	2017/2018	2016/2017	2017/2018
Собівартість	-531085	112876	111,37	97,64
Адміністративні витрати	-336	948	100,89	97,52
Витрати на збут	-27300	11179	124,52	90,87
Інші операційні витрати	-3372	2796	114,05	89,57

Після дослідження динаміки обсягу поточних витрат з урахуванням прогнозу на 2018 рік в діяльності ТОВ «Люксор БК» спостерігається чітка тенденція росту витрат по роках в період з 2016 по 2018 рік. Прогноз на 2018 рік свідчить про зростання витрат по всіх статтях витрат, що в подальшому збільшить ціну готової продукції.

Виходячи з вище наведеного, можна констатувати, що прогнозна діяльність ТОВ «ЛюксорБК» в 2018роцібудезбиткою,що є негативним чинником. Основний чинник - це подальше зростання собівартості, яка перевищує обсяги чистого доходу від реалізації продукції.

Отже, підприємству необхідно шукати шляхи зниження собівартості реалізованої продукції. Менеджменту підприємства необхідно провести критичний аналіз та оцінку доцільності окремих видів витрат.

Звичайно, ряд зовнішніх чинників, які призводять до зниження ефективності діяльності підприємства, мають місце. Серед них: нестабільність економіки України, зниження купівельної спроможності покупців, поява нових конкурентів на ринку деревообробної продукції. Оскільки підприємство може впливати лише на внутрішні фактори, то менеджменту товариства слід прийняти ряд управлінських рішень, які б дозволили витратити менше коштів на виготовлення продукції, знижуючи собівартість завдяки використанню нових виробничих потужностей та технологій. Підприємство має хороший виробничий та трудовий потенціал, достатній досвід роботи на ринку та здатне підвищити рентабельність діяльності, фінансову стійкість та незалежність.

3.2. Шляхи оптимізації поточних витрат ТОВ «ЛюксорБК»

Слід зазначити, що в Україні в 2015 році було прийнято закон "Про внесення змін до закону України "Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язаної з реалізацією та експортом лісоматеріалів" (щодо мораторію на експорт лісоматеріалів у необробленому вигляді) [17]. Дія закону спрямована на відродження деревообробної промисловості, залучення інвестицій в лісопромисловий сегмент. Закон щодо мораторію на експорт необробленої деревини введено тимчасово, на 10 років, з метою вирішення проблеми дефіциту деревної сировини на внутрішньому ринку, оскільки в Україні існує проблема браку деревної сировини.

Проблема модернізації виробництва в даному секторі є вагомою, її вирішення дозволяє знизити споживання енергоносіїв, зменшити собівартість продукції та збільшити продуктивність виробництва.

У цьому зв'язку одне з найголовніших питань - ввезення деревообробного обладнання без сплати ПДВ. За умови схвалення відповідного законопроекту, більшість підприємств які займаються деревообробним виробництвом, зможуть

отримати доступ до дешевого і якісного імпортного обладнання, що дозволить провести модернізацію виробничої бази.

Серед заходів, які доцільно провести на досліджуваному підприємстві, та які дозволять зменшити поточні витрати ТОВ «Люксор»БК, можна виокремити наступні:

- 1) введення нового та ліквідація старого обладнання, яке не функціонує або не є продуктивним. Це знизить матеріаломісткість та трудомісткість продукції;
- 2) пошук більш дешевих постачальників сировини, в першу чергу, зробивши ставку на постачальників, які знаходяться не подалік від ТОВ «Люксор» БК, що дозволить зменшити витрати на транспортування;
- 3) посилення контролю за виробництвом, зменшення браку виробництва, зменшення рівня поворотних відходів;
- 4) зменшення адміністративних витрат;
- 5) перегляд фонду оплати праці працівників, дотримання чітких норм оплати праці працівників товариства, скорочення витрат за рахунок аутсорсингу та фрилансу, впровадження мотиваційних програм для персоналу.

Можливі заходи щодо системи оптимізації поточних витрат підприємства у сучасних умовах на ТОВ «Люксор»БК відображено на рис.3.1.

Зменшення собівартості продукції за умови прийняття виважених рішень стосовно зменшення цього показника, дає змогу ТОВ «Люксор»БК, урегулювати витрати, та бути більш конкурентноспроможним, адже перевага в собівартості - це один з головних чинників конкурентоспроможності для підприємств реального сектору економіки, а на досліджуваному підприємстві даний показник займає найбільшу частку загальних витрат.

Підвищення технічного рівня виробництва в компанії ТОВ «Люксор» БК є одним з основних шляхів зменшення витрат, який передбачає впровадження нової прогресивної технології,

підвищення рівня механізації й автоматизації виробничих процесів,

розширення масштабів використання й удосконалення застосовуваної техніки й технології, зменшення обсягів використання сировини й матеріалів, зміну конструкції й технічних характеристик виробів, інші фактори, що підвищують технічний рівень виробництва.

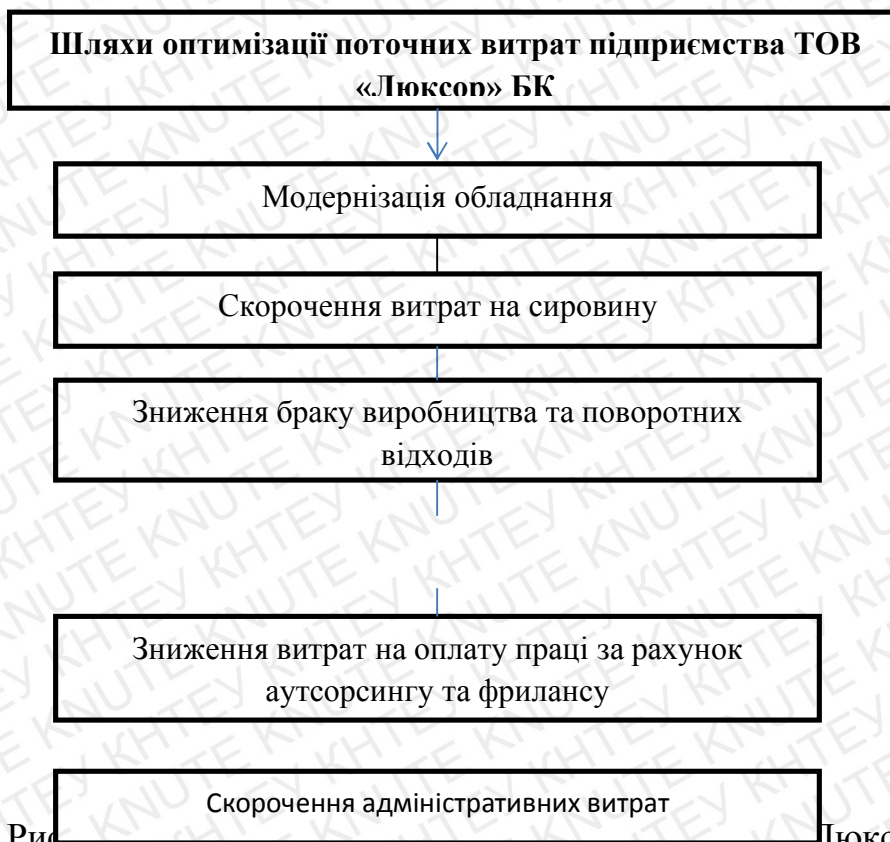


Рис. 1. Шляхи оптимізації поточних витрат ТОВ «Люксор» БК

Прогнозування остаточних витрат по всьому виробництву або його частинах у розрізі елементів робочої і витратної структур має важливе значення для керівника підприємства та менеджерів і відіграє значну роль у прийнятті рішення в максимізації прибутку. Незалежно від причин така інформація запитується одразу, як тільки починаються роботи. Ці оцінки мають дуже важливе значення, проте є небезпека механістичного і суб'єктивного підходів.

Отже, для зниження поточних витрат в плановому періоді ТОВ «Люксор» БК доцільно перш за все, придбати нове обладнання для обробки деревини. Краще відбирати авторитетних виробників, чие деревообробне обладнання широко відоме в світі завдяки його високій якості та надійності: Stomana (Болгарія); Bekker (Тайвань); Logosol (Швеція) тощо.

Офіційним ексклюзивним представником в Україні ряду провідних європейських компаній-виробників систем та інструменту для деревообробки є компанія «Гиблярка», яка продає є деревообробний інструментта комплектуючі фірмиСМТ(Італія);професійний електро інструмент Mafell(Німеччина); інструмент для деревообробного та меблевого виробництва Virutex(Іспанія) та ін.

Використання у виробничому процесі нового устаткування, за даними економічної служби підприємства, дозволить скоротити собівартість на 20%. Оскільки собівартість займає більше 90% усіх поточних витрат підприємства, то це дозволить суттєво покращити показники ефективності та рентабельності діяльності. Наслідки використання професійного обладнання:

- підвищення продуктивності праці;
- економія часу;
- зниження витрат ресурсів та сировини;
- зменшення кількості браку, висока якість продукції;
- надійність, довговічність та безперебійна робота.

Основною умовою зменшення собівартості на виробництво одиниці продукції є удосконалення технології виробництва, використання прогресивних видів матеріалів, впровадження технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних цінностей.

Крім того, підприємству доцільно заключити нові договори з постачальниками сировини, знайти оптимальні варіанти купівлі щодо якості та ціни.

Скорочення адміністративних витрат, та витрат на оплату праці має велике значення та вплив на кінцеве формування витрат на ТОВ «Люксор» БК. В період з 2016 по 2017 рік, спостерігалась тенденція зменшення адміністративних витрат, але прогнозується зростання даного показника.ТОВ «Люксор БК»в 2018 році має можливість скоротити адміністративні витрати на 7% за рахунок скорочення витрат на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством, скорочення витрат на оплату послуг зв'язку, інтернет.

Інші операційні витрати, займають найменшу частку від загальних витрат на підприємстві і значною мірою відіграють найменшу роль в формуванні загальних витрат на виробництві, також спостерігалась тенденція зменшення цих витрат.

Інші операційні витрати, можуть бути знижені за рахунок:

- зменшення знецінених запасів;
- зниження штрафів, пені, тощо.

Скорочення інших операційних витрат на 5% завдяки зниженню штрафних санкцій, точніше - зменшенню порушень в сфері оподаткування, кредитування та виконання договорів з іншими контрагентами.

Витрати на збут мають невелику частку витрат від загальної їх суми. Даний вид витрат також має не стабільну тенденцію зміни обсягів по роках, вони зменшувались лише в 2017 році, а в інших роках а саме в 2016 та 2018 році, ці витрати збільшувались. На нашу думку, активізація участі підприємства в тендерах дозволить отримувати замовлення на виготовлення продукції. В результаті за рахунок скорочення неефективних витрат на рекламу, скорочення розміру оплат праці та комісійних винагород продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут, ТОВ «Люксор БК» має можливість скоротити витрати на збут на 10%.

Прогноз обсягів поточних витрат з врахуванням запропонованих заходів наведено в табл. 3.11.

Таблиця 3.11.

**Прогнозування обсягу поточних витрат ТОВ «Люксор БК»
на 2018 рік, грн.**

Показник	Скорочення витрат,%	2018 рік	
		План (без оптимізації)	План (з врахуванням оптимізації)
Собівартість	20	4785302	3828241,60
Адміністративні витрати	7	38282	35602,26
Витрати на збут	10	122504	110253,60
Інші операційні витрати	5	26798	25458,10

Зменшення матеріальних затрат на ТОВ «Люксор» БК може відбутися при створенні автоматизованих систем управління, удосконаленні існуючої техніки та технології виробництва. Зменшуються витрати у результаті комплексного використання сировини, застосування економічних замінників, повного використання відходів у виробництві. Великий резерв приховує собі покращення продукції, зменшення її матеріалоємності та трудомісткості.

В діяльності підприємства «Люксор» БК управління поточними витратами – це засіб досягнення високого економічного результату виробничо-господарської діяльності підприємства, який спрямований не тільки на їх зниження, а й на зростання прибутку та забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

В сучасних умовах існує велика кількість методів розробки стратегій, які ґрунтуються або на ринковому підході з аналізом зовнішнього середовища, або на ресурсному – з аналізом внутрішніх сильних та слабких сторін підприємства. Нами було проаналізовано внутрішнє середовище, а саме звітну фінансову інформацію підприємства, що дало змогу визначити оптимальний рівень затрат та спрогнозувати їх на 2018 рік.

Після проведеного дослідження планування доходів, витрат діяльності ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік, доцільно було спрогнозувати та навести планові фінансові результати ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік, використовуючи метод експоненціального згладжування формула (3.1). Також врахуємо вище проведені розрахунки (табл.3.8), а також результати табл. 3.11 щодо прогнозу поточних витрат. Отримані результати занесемо до табл. 3.12 і зробимо відповідні висновки стосовно прогнозу фінансових результатів ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік.

Таблиця 3.12

Прогноз фінансових результатів ТОВ «Люксор БК» на 2018 рік, грн.

Стаття	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	4018 290,0	4499765,29
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	3828241,60	4868366,22
Валовий:		
прибуток	190 048,40	
збиток		(368600,93)
Інші операційні доходи	346673,37	339871,70
Адміністративні витрати	35602,26	37334,17
Витрати на збут	110253,60	111325
Інші операційні витрати	25458,10	24002,39
Фінансовий результат від операційної діяльності:		
Прибуток	365 407,81	57047,73

Продовження табл. 3.12

1	3	4
Фінансові витрати	20069,25	19625,70
Інші витрати	(1004,05)	(983,96)
Фінансовий результат до оподаткування:		
прибуток	344 334,51	36438,07
Витрати (дохід) з податку на прибуток	61 980,21	7350,47
Чистий фінансовий результат:		
прибуток	282 354,30	29087,60

Виходячи з даних, наведених в табл. 3.12 щодо прогнозу фінансових результатів ТОВ «Люксор БК», слід зазначити наступне.

Навіть за умови скорочення чистого доходу, який було спрогнозовано вище (табл. 3.8), але при скороченні деяких видів поточних витрат, чистий дохід значною мірою має покрити витрати та підприємство отримає валовий прибуток в розмірі 190 048,40 грн.

Величина собівартості реалізованої продукції становить більше 90% від загальної суми поточних витрат ТОВ «Люксор БК». В прогнозному періоді цей показник становитиме 3828241,60 грн., що є значно нижчою сумою, ніж в попередньому році завдяки оптимізації витрат.

Отже, з урахуванням оптимізації поточних витрат «Люксор БК» в плановому періоді отримає кращі фінансові результати: в 2018 році компанія отримає чистий прибуток в розмірі 282 354,3 грн., що на 253 266,7 грн. більше, ніж в 2017 році або у 8,7 разів більше.

За умови підвищення рівня ефективності управління поточними витратами підприємство в перспективі буде підвищить результативність операційної діяльності, зможе нарощувати власний фінансовий потенціал та рівень економічної безпеки в нестабільних умовах господарювання.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В процесі дослідження теоретичних основ управління поточними витратами було з'ясовано, що поточні витрати виробництва — це грошове відображення витрат живої та речовинної праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства, які за своїм природно речовим складом визначає спожиту частку матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

При вивченні сутності, механізму формування та обґрунтування заходів щодо управління витратами виробничого підприємства було розглянуто їх класифікацію. При цьому основними ознаками є поділ витрат за видами діяльності (витрати операційної діяльності; витрати фінансової діяльності; витрати інвестиційної діяльності; інші витрати звичайної діяльності; надзвичайні витрати); за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності (умовно-постійні та умовно змінні витрати); за економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати) та ін.

На поточні витрати виробничого підприємства впливають ряд факторів зовнішнього характеру (кон'юнктура споживчого ринку, стан економіки країни в цілому, механізм державного регулювання торговельно-господарської діяльності та ін.) та внутрішнього характеру (обсяг, склад та асортиментна структура товарообігу, умови товаропостачання, стан ефективності використання основних фондів та трудових ресурсів, структура капіталу, швидкість оборотності товарів). Знання факторів, що впливають на розмір і склад витрат дає змогу управляти цими витратами, тобто корегувати їх збільшення, зменшення, визначати резерви зниження витрат, що є складовим елементом системи управління витратами виробничого підприємства.

Одним з основних елементів системи управління поточними витратами виробничого підприємства є їх системний аналіз. Дослідження витрат передбачає: аналіз змін розміру та рівня витрат в цілому, аналіз змін в обсязі та рівні витрат

за статтями витрат, аналіз змін в обсязі та рівні витрат змінних та умовно-постійних, кількісна оцінка факторів, що впливають на формування витрат, оцінка ефективності управління процесом формування поточних витрат.

Отримані результати дали змогу визначити «сильні» та «слабкі» місця та сприяти пошуку резервів ефективності управління ними.

Проведений аналіз свідчить, що: поточні витрати підприємства з 2015 по 2017 роки мали чітку тенденцію до зростання. Зростання обсягів поточних витрат було пов'язано як із негативним впливом змін зовнішніх факторів, так і з низьким рівнем ефективності системи управління на рівні самого підприємства.

Зокрема, у складі поточних витрат підприємства матеріальні витрати мають значну частку, яка постійно залишається в межах 95% на протязі 2015-2017 років. Динаміка саме цих витрат визначала зміну поточних витрат в цілому. Більш-менш стабільною була частка витрат на оплату праці (яка коливалася в межах 3,24—3,51%) та відрахувань на соціальні заходи (1,02 - 1,25%).

У структурі витрат переважають умовно-змінні витрати, частка яких за 2015-2017 роки була в середньому 95%. Відповідно частка умовно-постійних витрат не перевищувала 5%.

Оцінка ефективності управління поточними витратами, проведена в роботі, базувалася на визначенні таких показників, як ефект операційного левериджу, рівень операційного левериджу, коефіцієнти витрато місткості діяльності та збуту продукції, рентабельність поточних витрат. Згідно результатів дослідження рівень фінансового левериджу є рівним близько 0,05.

2017 роки усі ці показники мали тенденцію до збільшення, що свідчить про постійне покращення ефективності у правління поточними витратами на досліджуваному підприємстві.

Планування поточних витрат виробничого підприємства також має свою методологію, основою якої є інформаційна база, яка визначає плановий та фактичний обсяг та структуру товарообороту, товарного забезпечення, запасів товарно-матеріальних цінностей, планову середню облікову чисельність, штатний розклад, систему оплати праці, матеріально-технічну базу підприємства та прогнозні чинники.

Обґрунтування плану витрат підприємства проводилося кількома методами: методом прямих техніко — економічних розрахунків, факторно-аналітичним методом, економіко математичним методом, метод експоненціального згладжування та ін.

Для розрахунку плану витрат в даній дипломній роботі було вибрано — метод експоненціального згладжування.

Управління поточними витратами передбачає постійний пошук шляхів їх оптимізації. Для досліджуваного підприємства було визначено на ступні напрямки економії та раціоналізації: вдосконалення системи управління, забезпечення зростання товарообігу і вдосконалення його складу і структури, збільшення ефективності використання основних фондів, оптимізація складу і структури оборотних коштів, вдосконалення торговельно-технологічного процесу.

Важливим напрямком раціоналізації витрат є зростання продуктивності праці, оскільки це дозволяє зменшити суму та рівень витрат на оплату праці, і як наслідок, витрат на соціальні заходи. Було досліджена залежність рівня витрат на оплату праці від продуктивності праці, так зростання продуктивності праці на 1% дає можливість зменшенню рівня витрат на оплату праці на 0,99 %, а збільшення продуктивності праці на 5% зменшує рівень цих витрат на 4,76 %.

Можливо, в подальшому буде переоснащуватись устаткування. Зараз переважно використовується устаткування радянських часів. Станок радянських часів призводить до 15% зайвої енергії на виробництво продукції, що є суттєвим резервом зменшення витрат на електроенергію. Тому при подальшому розвитку діяльності підприємства було б ефективнішим використовувати більш новітнє обладнання та устаткування.

Ще одним важливим фактором до зменшення обсягу витрат на виробництво продукції є знаходження більш вигідних партнерів для закупки сировини та матеріалів, тому що це основний компонент в формуванні операційних витрат діяльності підприємства і тому зменшення ціни закупівлі сировини і матеріалів, в позитивному значенні відіб'ється на собівартості реалізованих товарів.

Шляхи оптимізації поточних витрат ТОВ «Люксор БК» були досліджені в даній випускній кваліфікаційній роботі в третьому розділі. В значному обсязі вони мають влаштовувати менеджерів підприємства, тому що саме дані шляхи, значною часткою задовольняють прибутковість діяльності підприємства. Скорочення прогнозування поточних витрат на 2018 рік менше рівня прогнозного рівня доходу, є важливим елементом діяльності виробництва. Дана діяльність є матеріаломісткою і дуже великою мірою залежить від формування собівартості даної продукції, що виготовляє підприємство.